



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA  
OSTRAVA EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Uplatňování DPH při pořízení a přepravě zboží v EU

Application of VAT on the Acquisition and Transport of Goods in the EU

Student: Bc. Hana Tichá  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

## Zadání diplomové práce

Student:

**Bc. Hana Tichá**

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

Uplatňování DPH při pořízení a přepravě zboží v rámci EU  
Application of VAT on the Acquisition  
and Transport of Goods in the EU

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Základní principy DPH
  3. Pořízení a přeprava zboží mezi členskými státy EU
  4. Praktické uplatňování DPH ve vybraných oblastech
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- GALOČÍK, S.; JELÍNEK, J. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 112 s. ISBN 978-80-247-3073-8.
- GALOČÍK, S.; LOUŠA, F. *DPH a účtování, přeprava, dovoz, vývoz a služby*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 168 s. ISBN 978-80-247-3074-5.
- GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2009, výklad s příklady*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2804-9.

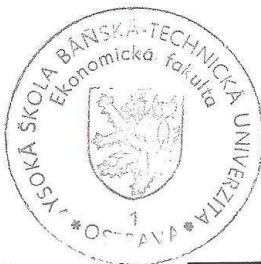
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 30.04.2010

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Místopřisežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně a přílohy mi byly dány k dispozici.

V Havířově dne: .....

Podpis: .....

# Obsah

1. ÚVOD .....	1
2. Základní principy DPH .....	3
2. 1. Předmět daně .....	3
2. 2. Zvýšení sazeb DPH v roce 2010 v ČR a EU .....	5
2. 3. Územní působnost (§ 3 ZDPH) .....	6
2. 4. Osoba povinná k dani .....	7
2. 5. Registrace k DPH .....	7
2. 6. Osoba identifikovaná k dani (§ 96 ZDPH) .....	8
2. 7. Místo plnění .....	9
2. 7. 1. Základní pravidla pro stanovení místa plnění při dodání zboží a převodu nemovitostí (§ 7 ZDPH) .....	9
2.7.2. Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby (§ 9 ZDPH) .....	10
2. 7. 3. Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti (§ 10) .....	10
2. 7. 4. Místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani (§10f ZDPH) .....	10
2. 7. 5. Místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby .....	11
2. 7. 6. Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 ZDPH) .....	11
2. 8. Uplatnění systému „reverse charge“ .....	12
2. 9. Vracení daně plátcům v jiných členských státech (§ 82 ZDPH) .....	13
2. 10. Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě (§ 82a ZDPH) .....	15
2. 11. Souhrnné hlášení (§ 102 ZDPH) .....	17
2. 12. Intrastat .....	19
2. 12. 1. Podmínky pro vykazování .....	20
2. 12. 2. Předávání výkazů .....	21

3. Pořízení a přeprava zboží mezi členskými státy EU .....	24
3. 1. Pořízení zboží s instalací nebo s montáží .....	25
3. 2. Zasílání zboží .....	25
3. 3. Vracení a reklamace pořízeného zboží.....	26
3. 4. Zaslání zboží do tuzemska k opravě, zušlechtění nebo úpravě.....	27
3. 5. Pronájem zboží do tuzemska.....	28
3. 6. Přemístění majetku .....	29
3. 7. Pořízení nových dopravních prostředků z členských států do tuzemska .....	30
3. 8. Zvláštní režim při pořízení použitého zboží z EU.....	32
3. 9. Opravy dopravních prostředků.....	34
3. 10. Pronájem dopravních prostředků mezi osobami z členských států.....	36
3.10.1. Finanční pronájem (§ 13 odst. 3 písm. d).....	36
3.10.2. Operativní pronájem dopravního prostředku (§ 9 ZDPH) .....	37
3.10.3. Krátkodobý pronájem dopravního prostředku (§ 10d ZDPH) .....	38
4. Praktické uplatňování DPH ve vybraných oblastech .....	39
4. 1. Konsignační sklad .....	39
4. 2. Základ daně a výpočet daně při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a zahraniční osobou (§ 39 ZDPH) .....	40
4. 3. Základ daně a výpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 40 ZDPH) .....	41
4. 4. Souvislý příklad z roku 2009 .....	41
4. 5. Služby související s přepravou .....	45
4. 6. Přeprava zboží z ČR do jiného státu EU .....	46
4. 7. Přeprava zboží z EU do ČR.....	47
4. 8. Přeprava zboží v EU.....	48
5. Závěr.....	50
Seznam použité literatury .....	51
Seznam zkratek	

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

# 1. ÚVOD

Vstupem České republiky do Evropské unie (dále jen „EU“) dnem 1. května 2004 došlo k zásadní změně v zahraničním obchodě. Česká republika se stala součástí celního území Evropského společenství a výměna zboží mezi členskými státy Evropské unie, z hlediska DPH, se již nepovažuje za obchod se zahraničím.

Výměna zboží se státy mimo EU je nyní označována jako obchod se třetími zeměmi.

Jednotlivé členské státy se v oblasti uplatňování DPH řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění novel (dále jen „Směrnice Rady“), kterou zapracovaly do svých vlastních právních předpisů. V České republice je to zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). V tomto zákoně se již používají pojmy „pořízení zboží z jiného členského státu“ a „dodání zboží do jiného členského státu“, které nahradily pojmy „dovoz zboží“ a „vývoz zboží“.

Členské státy EU nejsou tedy pro účely DPH považovány za zahraničí.

Od ledna 2010 došlo k další novelizaci ZDPH.

V ČR došlo ke zvýšení sazeb DPH o jedno procento. Základní sazba daně se zvýšila z 19% na 20% a snížená sazba daně z 9% na 10%. Zvýšení daně se promítne ve zvýšené konečné ceně pro nás spotřebitele.

Základní sazba DPH nesmí být v zemích EU na základě Směrnice Rady nižší než 15 %.

Zásadní změna také nastala u místa plnění u poskytovaných služeb, kde musíme rozlišovat, zda je služba poskytnuta osobě povinné k dani, pak je místem plnění její sídlo nebo místo podnikání. Pokud je ale služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, tak místem plnění je sídlo nebo místo podnikání osoby poskytující službu (pokud je ale služba poskytnuta prostřednictvím provozovny, je místem plnění místo, kde je provozovna).

Došlo také k rozšíření uplatnění systému „reverse charge“, který se uplatňuje nejen při poskytnutí služby, a tím i přepravy, jak u osob pouze povinným k dani se sídlem v jiných členských zemích, ale také vůči osobám povinným k dani v zahraničí. Důležité pro obě skupiny osob je, aby osoby, pro které bude přeprava uskutečněna, byla osobami povinnými k dani (PO nebo FO). Systém „reverse charge“ se dále také uplatní u přepravy zboží



v tuzemsku, která bude uskutečňována pro osoby povinné k dani v jiných členských státech a v zahraničí.

Souhrnné hlášení se od 1.1 2010 musí podávat měsíčně (v roce 2009 čtvrtletně) a podává se ve formě datové zprávy opatřené uznávaným elektronickým podpisem osoby odpovědné za jeho převod nebo prostřednictvím datové schránky. Dále se nově od roku 2010 do souhrnného hlášení zahrnují také služby, u kterých dochází k uplatnění „reverse charge“ a místem plnění je sídlo osoby povinné k dani v jiném členském státě, kdy povinnost přiznat daň má osoba v jiném členském státě.

Cílem mé diplomové práce je poukázat na zásadní změny od roku 2010 zabývajícím se pořízením a přepravou zboží v EU informace pro správné naplňování právních předpisů při uplatňování DPH, vyplňování souhrnného hlášení a Intrastatu.

## 2. Základní principy DPH

„Daň z přidané hodnoty je jednou z nejmladších daní ve světě a přesto, nebo právě proto, je tato daň také jednou z nejoblíbenějších.“<sup>1</sup>

Daň z přidané hodnoty se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených ZDPH.

### 2. 1. Předmět daně

ZDPH v § 2 upravuje, co podléhá dani.

Předmětem daně je

- dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu, která není osobou povinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Předmětem daně však není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně pokud

- dodání tohoto zboží v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně,
- pokud je dodání zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a která není plátcem nebo osobou identifikovanou k dani, nejedná se o pořízení zboží, které je osvobozené od daně a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném

---

<sup>1</sup>KOZIEL, M. Daně a svět: EU- Harmonizace právní úpravy DPH. *Finance* [online]. 2009 [cit. 2009-11-11]. Dostupný z WWW: <[http:// www.finance.cz/zpravy/finance/221085/](http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085/)>.

kalendářním roce částku 326 000 Kč a tato částka nebyla překročena ani v předcházejícím roce. Do stanovené částky se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, při pořízení z jiného členského státu, jestliže se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží.

Plnění, která jsou předmětem DPH:

- uskutečněná plnění (plátce je uskutečňuje ve prospěch jiné osoby),
- přijatá plnění (plátcí je poskytuje jiná osoba).

Mezi uskutečněná plnění, která jsou předmětem daně patří:

1. dodání zboží
2. převod nemovitosti
3. poskytnutí služby

Ty se dále dělí na :

- zdanitelná plnění – se základní (20%) a sníženou (10%) sazbou,
- osvobozená plnění – s nárokem a bez nároku na odpočet daně na vstupu.

Plnění jsou předmětem daně pokud jsou uskutečněna za těchto podmínek:

- za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- v rámci uskutečňování ekonomických činností,
- v tuzemsku.

Pokud nejsou splněny všechny podmínky současně, nevzniká plátcí povinnost uplatnit daň na výstupu – jedná se tedy o plnění, které není předmětem daně.

Povinnost přiznat daň (většinou na základě faktur vydaných a přijatých pokladních dokladů) znamená, že v přiznání k DPH musím vyplnit C. oddíl bod I. Zdanitelná plnění, kde uvede základ daně a daň na výstupu.

Možnost uplatnit odpočet daně (většinou na základě faktur přijatých a výdajových pokladních dokladů) znamená, že v přiznání k DPH může vyplnit C. oddíl bod IV. Nárok na odpočet daně, kde uvede základ daně a daň na vstupu.

## 2. 2. Zvýšení sazeb DPH v roce 2010 v ČR a EU

Od ledna došlo v Česku ke zvýšení sazeb DPH o jedno procento. Zvýšení daně se následně promítá ve zvýšení konečné ceny pro nás spotřebitele.

DPH je nejvýnosnější daní pro státní rozpočet a zvýšení daně je jednou z cest, jak zvýšit státní příjmy.

DPH je daň ze spotřeby, kterou se zatěžuje přidaná hodnota poskytovaného zboží a služeb. Daň se vybírá v každém článku výroby, distribuce a dodávky. DPH je stanovena procentem z ceny. V Česku jsou **dvě sazby DPH** (v některých zemích jsou i čtyři sazby). V Česku byla DPH poprvé uplatněna od ledna roku 1993 a od té doby došlo k různým změnám.

Tabulka 2. 2.

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1. 1. 1993 - 31. 12. 1994	23%	5%
1. 1. 1995 - 30. 4. 2004	22%	5%
1. 5. 2004 - 31. 12. 2007	19%	5%
1. 1. 2008 - 31. 12. 2009	19%	9%
1. 1. 2010 - doposud	<b>20%</b>	<b>10%</b>

Zdroj: vlastní

**Základní sazba DPH nesmí být v zemích EU na základě směrnice Rady nižší než 15 %.** Nejvyšší základní sazba DPH je v Dánsku, Maďarsku a Švédsku (25 %). Nejnižší je základní sazba DPH v Lucembursku a Kypru (15 %). Nejdříve byla daň z přidané hodnoty zavedena v Německu a Francii (již v roce 1968), následovalo Nizozemí (1969) a Lucembursko (1970). Sazby DPH se mění ve vyspělých zemích podstatně méně než sazby přímých daní.

V některých zemích EU je zavedena nulová sazba daně (např. Belgie, Švédsko, Finsko, Dánsko, Velká Británie, Irsko, Kypr, Malta, Polsko). Nulová sazba je uvalena na vybrané produkty a musí být dodržena „Směrnice Rady“. Na nejvíce položek je nulová sazba daně uvalena ve Velké Británii. Jedná se např. o tyto dodávky:

- knih a brožur (mimo noviny, časopisy, katalogy),
- potravin a nápojů (mimo alkoholické nápoje, cukroviny),
- léků a hygienických pomůcek,
- zdravotnického vybavení (např. invalidní vozíky, berle, ortopedické pomůcky),
- oděvů a obuvi pro děti mladších 10 let (mimo oděvů z kůže a kožešin),
- hnojiv a krmiv.<sup>2)</sup>

## 2. 3. Územní působnost (§ 3 ZDPH)

Vstupem ČR do EU přibyla v ZDPH nová definice, a to definice „území Evropského společenství“.

Pro účely zákona o DPH se rozumí:

- a) tuzemskem území České republiky,
- b) třetí zemí území mimo území Evropského společenství,
- c) územím Evropského společenství území stanovené příslušným právním předpisem Evropských společenství.

Definice „tuzemsko“ mimo ČR zahrnuje i území svobodných celních skladů a svobodných celních pásem.

Třetími zeměmi jsou území mimo Evropského společenství, ale patří zde i území států, které nejsou pro účely DPH považována za území Evropského společenství a u nichž se při dodání zboží postupuje stejně jako u dovozu zboží z třetích zemí.

V § 3 odst. 2 ZDPH jsou vymezena území, která jsou sice součástí celního území Evropského společenství, ale pro účely DPH se považují za třetí zemi. Jsou to např. Kanárské ostrovy, Alandy.

V § 3 odst. 3 ZDPH jsou uvedena ty území, které nejsou součástí celního území ES a pro účely DPH se považují také za třetí zemi, např. ostrov Helgoland, Ceutu a Melillu.

V § 3 odst. 4 ZDPH jsou vymezena území, která jsou považována za daňové území ES, kde dodání zboží z těchto území je považováno jako pořízení zboží z jiného členského státu, ale

---

<sup>2</sup> KOZIEL, M. Daně a svět: EU- Harmonizace právní úpravy DPH. *Finance* [online]. 2009 [cit. 2009-11-11].

Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085/>>.

dodání zboží z tuzemska do těchto zemí je považováno za vývoz zboží. Jedná se o území Monackého knížectví a ostrova Man a po novelizaci zákona v souladu se Směrnicí Rady také o území Akrotiri a Dhekelie jako součást území Kypru. Viz. [5].

## **2. 4. Osoba povinná k dani**

Jedná se o fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Nebo o právnické osoby, které nebyly založeny za účelem podnikání, pokud uskutečňují ekonomické činnosti.

Ekonomická činnost je soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytující služby a soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů.

Mezi ekonomickou činnost nepatří:

- činnost vykonávaná v pracovně právním vztahu, např. hlavní pracovní poměr, dohoda,
- činnosti zdaňované jako příjmy ze závislé činnosti,
- činnosti zdaňované jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba.

## **2. 5. Registrace k DPH**

Osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 mil. Kč, se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Tato osoba je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit.

Nesplní-li tuto registrační povinnost, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Viz. [6].

Ministerstvo financí a správce daně mohou zpřístupnit údaje z registru plátců daně; těmito údaji jsou daňové identifikační číslo, obchodní firma nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu a sídlo nebo místo podnikání plátce daně. Registr plátců DPH je na webových stránkách [www.adisreg.mfcr.cz](http://www.adisreg.mfcr.cz).

## 2. 6. Osoba identifikovaná k dani (§ 96 ZDPH)

Osoba identifikovaná k dani může být jen osoba, která neuskutečňuje ekonomickou činnost. Je to právnická osoba, která není osobou povinnou k dani, a která pořizuje v tuzemsku zboží z jiného členského státu a celková hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce **překročí** částku 326 000 Kč. Osobou identifikovanou k dani se stává dnem, ve kterém byla tato částka překročena.

Do této hodnoty se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně.

Právnická osoba, která není osobou povinnou k dani, která pořizuje v tuzemsku z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, se stává osobou identifikovanou k dani dnem prvního dodání tohoto zboží.

Právnická osoba se může registrovat i dobrovolně. V takovém případě se stává osobou identifikovanou k dani k datu účinnosti rozhodnutí o registraci.

Osoba identifikovaná k dani má povinnost předložit místně příslušnému správci daně přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne překročení částky 326 000 Kč.

Pokud pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží podléhající spotřební dani má povinnost předložit přihlášku do 15 dnů od dne prvního pořízení tohoto zboží.

Osoby, které se dobrovolně přihlásily jak osoby identifikované k dani, i když hodnota pořízeného zboží nedosáhla stanovený limit, můžou přihlášku k registraci předložit kdykoliv. Viz [5].

Vzor Daňového přiznání 2009 je uveden v Příloze č. I.

Vzor Daňového přiznání 2010 je uveden v Příloze č. II.

## **2. 7. Místo plnění**

### *2. 7. 1. Základní pravidla pro stanovení místa plnění při dodání zboží a převodu nemovitostí (§ 7 ZDPH)*

Místem plnění při dodání zboží bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

To znamená, že ani prodávající ani kupující či třetí osoba nezajišťuje přepravu, prodávající tedy nemá žádné důkazní prostředky o přepravě zboží, místem plnění plátcem daně v tuzemsku je místo, kde je zboží dodáváno, tedy tuzemsko. Plátce je povinen uplatnit daň na výstupu.

Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.

Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.

Pokud je dodání zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou, za místo plnění se považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.

Pokud však zboží je dodáno na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropského společenství, za místo plnění se považuje místo zahájení přepravy osob. Zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu.

Za místo zahájení přepravy osob se považuje první místo, kde mohly nastoupit osoby na území Evropského společenství.

Za místo ukončení přepravy osob se považuje poslední místo, kde mohly vystoupit osoby na území Evropského společenství.

Přepravou osob uskutečněnou na území Evropského společenství se považuje část přepravy uskutečněná bez zastávky ve třetí zemi mezi místem zahájení a ukončení přepravy osob.

Místem plnění při převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází. Viz [5].



### *2.7.2. Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby (§ 9 ZDPH)*

Místem plnění při poskytnutí služby *osobě povinné k dani* je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

Místem plnění při poskytnutí služby *osobě nepovinné k dani* je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

Pro účely stanovení místa plnění při poskytnutí služby se za osobu povinnou k dani považuje:

- a) osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně,
- b) osoba identifikovaná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

Před novelou ZDPH v roce 2010 bylo místem plnění při poskytnutí služby území, kde se přeprava uskutečnila. Pokud byla však poskytnuta přeprava zboží mezi členskými státy, místem plnění bylo místo zahájení přepravy. Jestliže byla ale přeprava zboží mezi členskými státy poskytnuta pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než ve kterém byla zahájena přeprava, považovalo se za místo plnění území členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba poskytla pro poskytnutí této služby. Viz [5].

### *2. 7. 3. Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti (§ 10)*

Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází. Viz [6].

### *2. 7. 4. Místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani (§10f ZDPH)*

Místem plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.

Pokud je však poskytnuta služba přepravy zboží mezi členskými státy osobě nepovinné k dani, je místem plnění místo zahájení přepravy. Přepravou zboží mezi členskými státy se rozumí přeprava zboží, pokud místo zahájení přepravy a místo ukončení přepravy je na území dvou různých členských států, Místem zahájení přepravy zboží je místo, kde přeprava zboží skutečně začíná, bez ohledu na vzdálenost překonanou na místo, kde se zboží nachází, Místem ukončení přepravy zboží je místo, kde přeprava zboží skutečně končí. Viz [5].

#### *2. 7. 5. Místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby*

*oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani (§ 10g ZDPH)*

Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta, pokud jde o

- a) službu přímo související s přepravou zboží, jako je nakládka, vykládka, manipulace a podobná činnost,
- b) službu práce na movité věci nebo oceňování movité věci. Viz [5].

#### *2. 7. 6. Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 ZDPH)*

Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

Pokud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odst.1) v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, bylo vydáno v

tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

Pokud však je použit zjednodušený postup při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu podle (§ 17 ZDPH), za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo stanovené podle odst. 1, pokud pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu za účelem následného dodání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží podle odst. 1a) osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu a pořizovatel podal souhrnné hlášení. Viz [6].

## **2. 8. Uplatnění systému „reverse charge“**

Od 1. ledna 2010 dochází k uplatnění systému „reverse charge“ ve větší míře u poskytovaných plnění než v roce 2009.

Systém „reverse charge“ je uplatněn nejen u osob registrovaným k dani v jiných členských státech, ale také u osob pouze povinným k dani se sídlem v jiných členských zemích.

Tento systém je také uplatňován vůči osobám zahraničním, které jsou osobami povinnými k dani, a to ve stejné míře a za stejných podmínek, jako osobám povinným k dani v jiných členských státech.

Jedná se o systém, který má za následek změnu místa plnění a přenesení daňové povinnosti na osobu, pro kterou je přeprava uskutečňována, je možné uplatnit pouze při přepravě uskutečněné osobám povinným k dani.

Jestliže je přeprava uskutečňována osobám povinným k dani v jiných členských státech, ale dosud neregistrovaným k dani, musí se tyto osoby registrovat k dani ve svém členském státě, a to ke dni uskutečněné přepravy, takže u přepravy, kdy dopravce uplatní systém „reverse charge“, splní daňovou povinnost osoba povinná k dani, která se po povinné registraci stává osobou registrovanou k dani.

V roce 2009 při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě povinné k dani, která měla sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě, nebo provozovně umístěné mimo tuzemsko, bylo místem plnění místo, kde měla osoba, které byla služba poskytnuta, sídlo nebo místo podnikání, nebo bylo místem plnění místo, kde byla umístěna provozovna, pokud byla služba poskytnuta pro tuto provozovnu (platilo pro specifické služby podle § 10 odst. 6 ZDPH), pro ostatní služby platil § 10 nebo § 9 ZDPH.

A při poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která neměla sídlo ani místo podnikání v tuzemsku, nebo prostřednictvím provozovny umístění mimo tuzemsko, plátce nebo osobě povinné k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku anebo provozovně umístěné v tuzemsku, bylo místem plnění tuzemsko (tehdejší § 10 odst. 7 ZDPH). Viz [1] a [5].

## **2. 9. Vracení daně plátcům v jiných členských státech (§ 82 ZDPH)**

Ustanovení § 82 ZDPH poprvé upravuje postup plátce při vrácení daně v jiném členském státě. Dosud byl právně upraven pouze postup opačný – tedy vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiných členských státech.

Ustanovení § 82 ZDPH upravuje případy, kdy osoba registrovaná k dani v jiném členském státě uskutečňuje plnění pro plátce daně a nemůže uplatnit systém „reverse charge“ nebo nemůže uplatnit osvobození od daně., jelikož právní úprava členského státu to neumožňuje.

Plátce by tak byl v nevýhodě proti podnikatelským subjektům členského státu, protože ty mohou uplatnit v členském státě nárok na odpočet, ale plátce tento nárok uplatnit nemůže, protože není v členském státě registrován k dani. Institut vrácení daně tak zajišťuje stejné podnikatelské podmínky u DPH jako mají tamní podnikatelské subjekty.

Nárok na vrácení daně lze uplatnit jak u pořízení zboží, tak u přijaté služby. Pokud ovšem plátcí vznikne povinnost registrovat se k dani v jiném členském státě, nárok na vrácení daně v tomto členském státě zaniká, protože plátce se stal osobou registrovanou k dani v členském státě a může již uplatnit nárok na odpočet daně.

V § 82 ZDPH jsou upraveny základní podmínky, kdy plátcí vzniká nárok na vrácení daně. Plátce nesmí mít v členském státě, kde žádá o vrácení daně, v období, které je stanoveno pro vrácení daně, sídlo, místo podnikání ani provozovnu. Podmínky pro vrácení daně se řídí právní úpravou toho členského státu, ve kterém se o vrácení žádá. Jestliže plátce použije plnění, u kterého žádá o vrácení daně pro uskutečnění plnění podle § 72 odst. 4 a 5 ZDPH , vzniká mu nárok na vrácení daně pouze v poměrné výši.

Vrácení daně v jiném členském státě může plátce uskutečnit pouze prostřednictvím elektronického portálu spravovaného Ministerstvem financí. Přístup bude plátcí umožněn místně příslušným správcem daně konkrétního plátce, který musí o přístup požádat elektronicky v žádosti, jejíž struktura je zveřejněna Ministerstvem financí. Okamžik odeslání žádosti je také okamžikem doručení, a to formou datové zprávy na elektronickou adresu

uvedenou v žádosti o vrácení daně. Přijetí žádosti je správce povinen neprodleně elektronicky potvrdit. Žádost o vrácení daně nebude členskému státu předána, pokud plátce v období pro vrácení daně uskutečňoval pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo se bude jednat o osobu povinnou k dani, která nepřekročila obrat pro povinnou registraci a není tak registrována k dani v tuzemsku. Pokud však byla tato osoba registrována k dani podle § 94 ZDPH, bude její žádost akceptována i když nebude obrat 1 mil. Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročen, protože bude plátcem daně z jiných důvodů. Žádost nemůže být předána členskému státu, jestliže ji podá osoba nepovinná k dani.

Maximální lhůta pro podání žádosti ke k 30. září kalendářního roku, který následuje po období pro vrácení daně. O vrácení daně lze požádat i v kratší lhůtě i během stejného kalendářního roku, ve kterém dojde k důvodům pro vrácení daně, ale tyto lhůty jsou upraveny jednotlivými členskými státy.

Pokud plátce již podal žádost pro vrácení daně a následně byl nucen krátit nárok na odpočet daně v tuzemsku, tak provede opravu částky daně, o kterou žádal nebo která již byla vrácena. Opravu provede v žádosti podané v následujícím kalendářním roce, a pokud žádost v tom roce nepodá, tak provede opravu v samostatném prohlášení prostřednictvím elektronického portálu. Viz [6] a [5].

#### *Příklad 1 :*

Tuzemská osoba podnikající na základě živnostenského listu nepřekročila dosud obrat 1 mil. Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců a není tudíž registrována k dani v tuzemsku. Tato osoba pořídila soustruh z Německa v hodnotě 400 000 Kč bez daně a musela se tedy zaregistrovat k dani podle § 94 odst. 6 ZDPH (pořídila zboží v hodnotě bez daně větší než 326 000 Kč). Následně je této osobě poskytnuta služba rakouskou osobou, registrovanou k dani v Rakousku a místem plnění je Rakousko např. služba poskytnutá v rámci pořádání veletrhu v Rakousku. Tuzemská osoba, plátce daně, může požádat o vrácení daně v Rakousku podle § 82 ZDPH.

## **2. 10. Vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě (§ 82a ZDPH)**

V tomto ustanovení je upraveno vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiných členských státech, kterým plátce musel uplatnit daň na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění a nemohl uplatnit systém „reverse charge“ ani osvobození od daně. Osoby registrované k dani v jiných členských státech nemohou v tuzemsku uplatnit nárok na odpočet daně, protože nejsou v tuzemsku registrovány k dani. Vrácení daně je tedy způsobem, který zajišťuje rovné podmínky při uplatnění DPH s tuzemskými plátcí.

Nárok na vrácení daně má osoba registrována k dani v jiném členském státě, která přijala plnění od plátců s místem plnění v tuzemsku za podmínky, že tato osoba neměla v období pro vrácení daně v tuzemsku sídlo, sídlo podnikání, ani provozovnu a neuskutečnila v období pro vrácení daně dodání zboží, převod nemovitosti ani poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Dále je možné uplatnit nárok na vrácení daně osobě, která uskutečnila v období pro vrácení daně osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně (§ 51 ZDPH), vývoz zboží z tuzemska (§ 66 ZDPH), osvobozené plnění ve zvláštních případech (§ 68 ZDPH) a kdy uskutečnila přepravu při dovozu nebo vývozu a poskytla služby přímo vázané na dovoz a vývoz.

Dalším plněním, které je možno uskutečnit a přesto požádat o vrácení daně je, že osoba registrovaná k dani v jiném členském státě vystupuje v období pro vrácení daně jako prostřední osoba v třístranném obchodě podle § 17 ZDPH. Nárok na vrácení daně je svými podmínkami přirovnán k nároku na uplatnění odpočtu v tuzemsku. U plnění, u kterých má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně má osoba registrovaná k dani v jiných členských státech nárok na vrácení daně v tuzemsku, pokud neuskuteční plnění, kdy se musí registrovat k dani. Jestliže má tato osoba ve svém členském státě krácen nárok na uplatnění odpočtu daně, má nárok na vrácení daně ve stejné poměrné výši jako nárok na odpočet.

V odst. 3 § 82a ZDPH jsou uvedeny příklady, kdy nemá osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nárok na vrácení daně. Jedná se o vrácení, které by bylo uplatněno v rozporu se ZDPH, osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně podle § 19 ZDPH, kdy je osvobozeno dodání nového dopravního prostředku, podle 64 ZDPH, kdy je osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu, podle § 66 ZDPH, kdy je osvobozen vývoz zboží a osoba registrovaná k dani je kupujícím, má v tuzemsku provozovnu, ale neuskutečňuje ani nezajišťuje přepravu při vývozu. Toto ustanovení zamezuje nároku na vrácení daně

v případech, kdy plátce měl zboží osvobodit, ale osvobození z neznalosti nebo záměrně neuplatnil, ale uplatnil daň na výstupu. Viz [6].

#### *Příklad 2:*

Plátce dodává osobě registrované k dani v Německu zboží, zajišťuje přepravu, obdržel německé DIČ a uplatnil daň na výstupu. Kupující nemá nárok na vrácení daně, protože dodání zboží mělo být plátcem osvobozeno od daně podle § 64 ZDPH.

Pro vrácení daně v tuzemsku lze požádat pouze prostřednictvím elektronického portálu, ke kterému musí dostat žadatel přístup ve svém členském státě. Žádost musí být vyplněna v českém jazyce, žadatel musí doložit kopii daňového dokladu nebo daňového dokladu při dovozu zboží, jestliže základ daně převyšuje částku 250 EUR u uhlovodíkových paliv nebo částku 1 000 EUR u ostatních přijatých plnění. Žádost o vrácení daně se podává nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně, jinak nárok zaniká. Žádost se považuje za podanou jen, pokud žadatel uvede všechny údaje požadované podle odst. 5 tohoto § ZDPH.

Lhůta pro podání žádosti o vrácení daně činí nejvýše jeden kalendářní rok a nejméně tři kalendářní měsíce. Období může být i kratší než tři měsíce, pokud se jedná o konec kalendářního roku.

Byla-li žádost již podána a následně musí žadatel počítat tzv. koeficient, čímž dojde k jeho změně a nárok již nebude plný, ale poměrný, musí žadatel opravit částku požadované daně, a to i v případě, že daň již byla vrácena. Opravu provede v žádosti o vrácení daně v kalendářním roce, který následuje po daném období pro vrácení daně. Pokud v tomto období žádost nepodá, předloží opravu v samostatném prohlášení prostřednictvím elektronického portálu. Správce daně v takovém případě postupuje stejně jako u žádosti o vrácení daně.

Částka daně, o kterou lze žádat nesmí být nižší 400 EUR za období kratší než kalendářní rok, ale ne kratší než 3 měsíce nebo nižší než 50 EUR za období jednoho kalendářního roku nebo za období kratší než 3 měsíce, pokud jde o zbytek kalendářního roku.

Částka daně, která má být vrácena se přepočítává kursem ČNB vyhlášeným k prvnímu pracovnímu dni měsíce ledna roku, za nějž je žádost podávána. Částka se zaokrouhlí na celé koruny dolů. Viz [6].

### *Příklad 3:*

Osoba registrována k dani v jiném členském státě nakoupila v tuzemsku od plátce daně zboží v lednu 2010. Žádost o vrácení daně může být podána nejdříve k 1. dubnu 2010 a nejpozději do 30. září 2011.

## **2. 11. Souhrnné hlášení (§ 102 ZDPH)**

Smyslem souhrnných hlášení je oznamovat správcům daně plnění, u kterých dochází k přesunu povinnosti přiznat daň z dodavatele na pořizovatele zboží nebo z poskytovatele na příjemce služeb. Plnění, u kterých nedochází k přesunu daňové povinnosti, se do souhrnného hlášení neuvádějí.

Novela k 1. lednu 2010 zavedla povinnost uvádět do souhrnného hlášení také poskytované služby, u kterých dochází k uplatnění „reverse charge“ a místem plnění je sídlo osoby povinné k dani v jiném členském státě, kdy povinnost přiznat daň má osoba v jiném členském státě.

Podle odst. 1) plátce je povinen podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnil:

- a) dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Uvádí se i finanční pronájem dopravního prostředku. Toto dodání je osvobozeno od daně (§64 ZDPH) a daňová povinnost je přenesena na pořizovatele v jiném členském státě. Plátce tedy v souhrnném hlášení uvede kód 0.
- b) přemístění obchodního majetku plátce do jiného členského státu. Uvádí se kód 1.
- c) dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu podle § 17 ZDPH, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu. Dopravce nebo přepravce se s tímto plněním v podstatě nesetkává. Uvádí se kód 2.
- d) poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 kromě služeb osvobozených od daně, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby. Jedná se např. o poskytnutí služby přepravní, ostatní služby poskytované při přepravě, opravy dopravních prostředků, jestliže jsou poskytovány osobám povinným k dani se sídlem v jiných členských státech, kdy místem plnění je jejich sídlo v jiných členských státech a je uplatňován systém „reverse charge“. U těchto služeb mají příjemci povinnost přiznat daň. Uvádí se kód 3.



Od roku 2010 souhrnné hlášení podává plátce za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. V roce 2009 plátce podával souhrnné hlášení za každé kalendářní čtvrtletí do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí, a to současně s daňovým přiznáním.

Pokud plátce uskutečňuje pouze plnění podle odstavce 1 písm. d), podává souhrnné hlášení současně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro podání daňového přiznání. V takovém případě podává souhrnné hlášení za každé kalendářní čtvrtletí a pokud v průběhu kalendářního čtvrtletí uskuteční plnění podle odstavce 1 písm. a) až c), vzniká plátcovi povinnost v tomto kalendářním čtvrtletí za měsíce, které předcházejí kalendářnímu měsíci, ve kterém došlo k uskutečnění plnění podle odstavce 1 písm. a) až c), povinnost podat souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc tohoto kalendářního čtvrtletí, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k uskutečnění plnění podle odstavce 1 písm. a) až c). Tento plátce dále podává souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc do konce kalendářního roku, ve kterém uskutečnil plnění podle odstavce 1 písm. a) až c). Pokud plátce, který podal souhrnné hlášení, zjistí, že uvedl chybné údaje, je povinen do 15 dnů od data zjištění chybných údajů podat následné souhrnné hlášení formou datové zprávy, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky, vždy ve formátu, struktuře a s údaji stanovenými správcem daně. Správce daně údaje v souhrnném hlášení, popřípadě v následném souhrnném hlášení prověří, případné nejasnosti odstraní a údaje využije při stanovení daňové povinnosti ve vazbě na údaje v daňovém přiznání. Pro tyto účely správce daně použije i údaje, které obdrží v rámci mezinárodní spolupráce z integrovaného informačního systému CLO-VIES, v němž jsou shromažďovány údaje o intrakomunitárních dodávkách za celou EU.

Od 1. ledna 2010 jsou poplatníci povinni podávat souhrnná hlášení elektronicky. MF ČR předjímá, že toto podání musí být provedeno buď přímo prostřednictvím aplikace EPO se zaručeným podpisem, nebo posláním datové zprávy vygenerované aplikací EPO přes datovou schránku. Platné právní předpisy však umožňují i podání souboru ve formátu pdf přes datovou schránku. Údaje o hodnotě dodaného zboží nebo poskytnuté služby se uvádějí v české měně. Viz [1] a [5].

Vzor Souhrnného hlášení je uveden v Příloze č. III.

## 2. 12. Intrastat

Intrastat je označení pro systém statického sledování pohybu zboží mezi členskými státy EU. Jen pro zajímavost, pro statistické sledování pohybu zboží se třetími zeměmi slouží tzv. systém Extrastat. Oba tyto systémy jsou řízeny Komisí Evropského společenství „Eurostat“, který sídlí v Lucembursku.

Orgány Evropské unie postupně vydaly několik dokumentů o statistice, z nichž mezi nejdůležitější patří např. „Nařízení Rady (ES) č. 322/97“, o statistice Společenství, na základě kterého bylo vydáno „Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004“, o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a zrušení „Nařízení Rady (ES) č. 3330/91“. Provádějícím dokumentem je „Nařízení Komise (ES) č. 1982/2004“, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004“, o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Komise (ES) č. 1901/2000 a (EHS) č. 3590/92.

V roce 2005 bylo vydáno „Nařízení Komise (ES) č. 1915/2005, platné od 1. Ledna 2006, kterým se mění nařízení (ES) č. 1982/2004, jejímž cílem bylo zjednodušit vykazování údajů o přijetí nebo odeslání zboží.

V České republice vydal Český statistický úřad společně s Ministerstvem financí „Vyhlášku č. 201/2005 Sb.“, o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství, která je platná od 1. 7. 2005 a naposledy byla novelizována k 1. 1. 2009 „Vyhláškou č. 393/2008 Sb.“.

Vyhláška o statistice stanoví obsah a náležitosti dokladu pro statistické účely a rozsah údajů pro statistiku v rámci obchodu se třetími zeměmi i obchodu mezi členskými státy Společenství a formu a náležitosti dokladu používaného pro tyto účely.

V celním zákoně č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v § 319 je stanovena povinnost sdělit příslušnému celnímu úřadu pravdivé údaje o obchodu uvnitř Společenství a poskytnout celnímu úřadu potřebnou součinnost.

Pro označení subjektu, který je povinen poskytovat údaje pro statistické účely se používají různé pojmy, např. „strany odpovědné za poskytování informací“ nebo „zpravodajská jednotka“, celní zákon používá pojem „osoby“, v daňovém řízení se používá pojem „daňový subjekt“.

Těmito subjekty jsou všechny FO nebo PO, které jsou v členském státě odeslání nebo přijetí zboží povinny odvádět DPH. Vyhláška o statistice zahrnuje mezi tyto osoby i osoby identifikované k DPH, s přihlédnutím ke znění českého ZDPH, který zpřesňuje definici, že osoby identifikované k DPH se musí zaregistrovat k DPH, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně překročí v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč, čímž se tyto osoby stávají také plátcí daně.

## *2. 12. 1. Podmínky pro vykazování*

Jednotlivé členské státy jsou oprávněny si stanovit osvobozující prahy pro vykazování, kdy tato povinnost nevzniká. Od roku 2009 jsou v ČR tyto prahy pro vykazování sjednoceny pro oba směry na částku 8 mil. Kč a stačí jejich dosažení, ne překročení. Jedná se o kumulovanou hodnotu přijatého nebo odeslaného zboží v jednom kalendářním roce bez DPH. Ne všechno přijaté nebo odeslané zboží je předmětem vykazování v Intrastatu. V příloze č. IV je uveden seznam zboží, které je vyňato ze statistiky. Takové zboží se nezapočítává ani při zjišťování, zda došlo k dosažení prahu pro vykazování.

Za měsíc, kdy dosáhne kumulovaná hodnota přijetí nebo odeslání zboží částky prahu pro vykazování, předá strana odpovědná za poskytování informací poprvé výkaz do systému Intrastatu. V prvním výkazu je napsána hodnota přijetí nebo odeslání dosažena v daném měsíci, hodnoty z předcházejících měsíců se nevykazují. Výkaz poté předává subjekt každý měsíc ve stanovených termínech do konce kalendářního roku a další následující kalendářní rok. Pokud v tom následujícím roce opět dosáhne prahu pro vykazování, pokračuje v předávání výkazu do systému Intrastat další rok. Tato povinnost trvá, i když v některém měsíci vykazovacího období nebude žádné odeslání nebo přijetí zboží. Povinnost je splněna předáním výkazu označeného jako „negativní“, který neobsahuje žádné hodnotové údaje, ale pouze identifikaci subjektu a referenčního období – měsíce a roku. Povinnost sledovat dosažení hodnot prahu je na daném subjektu. Nedosažení prahů pro vykazování v kalendářním roce, a tím i ukončení předávání výkazů do systému Intrastat, subjekt již celnímu úřadu neoznamuje. Subjekt má za povinnost pouze příslušnému celnímu úřadu oznamovat dosažení a opakované dosažení prahu pro vykazování. Toto oznámení musí být učiněno nejpozději ve lhůtě stanovené pro předání prvního výkazu. Místně příslušným celním úřadem se rozumí celní úřad, do jehož územní působnosti spadá sídlo PO uvedené ve výpisu z obchodního rejstříku nebo bydliště FO podnikatele uvedené v živnostenském listě.

Také je povinností subjektu písemně oznamovat znovu vzniklou povinnost vykazovat údaje do systému Intrastat po přechodném přerušení (např. z důvodu nedosažení prahů). Celnímu úřadu musí subjekt také co nejdříve oznámit změny své obchodní firmy, změnu adresy, své zrušení, zánik apod.

Povinnost předávat výkazy do systému Intrastat může zaniknout pouze v těchto případech:

- výmazem z obchodního rejstříku nebo z evidence Živnostenského úřadu
- změnou daňového identifikačního čísla (DIČ)
- nedosažením prahů hodnot pro vykazování v kalendářním roce.

Ukončení obchodní činnosti se zahraničím, zahájení insolventního řízení, vyhlášení konkursu, úpadku není důvodem k ukončení povinnosti předávat výkazy do systému Intrastat. Pokud dojde ke změně DIČ, tak od data změny si subjekt začíná sledovat dosažení prahu pro vykazování od nuly a po dosažení hodnoty 8 mil. Kč oznámí tuto skutečnost celnímu úřadu a začíná předávat výkazy pro Intrastat.

Existují také případy, kdy subjekt nemá žádnou obchodní činnost s členskými státy a jen výjimečně udělá v kalendářním roce jednorázový obchod s některým ze členských států. Pokud fakturovaná hodnota dosáhne prahu pro vykazování, předá subjekt místně příslušnému celnímu úřadu výkaz Intrastatu označený „Jednorázový“.

Předání dat lze učinit pouze papírovou formou, použije se formulář výkazu, který je označený textem „jednorázový“ nebo pomocí webové aplikace InstatOnline.

Za jednorázové přijetí nebo odeslání se považuje i přijetí nebo odeslání několika zásilek v průběhu dvou po sobě jdoucích období, pokud zboží v těchto zásilkách tvoří ucelenou dodávku nebo se jedná o rozloženou zásilku, která má ale jen jednu fakturu.

## *2. 12. 2. Předávání výkazů*

Výkazy v papírové formě lze dnes již použít jen v případech, kdy počet vykazovaných údajů nepřesáhne 15 řádků, výjimkou je oprava již podaného výkazu, kde může být vykázáno až 30 řádků.

Pro předávání dat elektronickou cestou je nutno se u svého místně příslušného celního úřadu zaregistrovat a obdržet potřebné informace pro elektronické předávání dat do systému Intrastat. K prvnímu předávání výkazu Intrastat nebo k registraci musí subjekt předložit výpis

z obchodního rejstříku a sdělit kontaktní osobu, která bude subjekt zastupovat ve styku s celním úřadem. Osoba, která předává první výkaz nebo žádá o registraci, musí být k tomuto úkonu zmocněna, pokud se nejedná přímo o osobu pověřenou k zastupování. Subjekt si dále také zvolí, zda bude výkazy předávat sám nebo se nechá zastupovat třetí osobou, kterou musí také nahlásit na celním úřadě. Zastupující osoba však nemá vůči celním orgánům žádnou zodpovědnost a veškeré nedostatky jsou řešeny se subjektem.

Pro subjekty, které vykazují velký objem dat je vhodný portál veřejné správy (PVS), pro ostatní jsou k dispozici webové aplikace InstatOnline nebo program IDES-CZ. Předávání dat přes PVS je určeno především pro subjekty, které používají vlastní podnikové informační systémy a mají možnost tento systém nainstalovat do svých systémů. Předávání systémů je zpětně potvrzováno, komunikace je zabezpečena pomocí elektronického podpisu.

V budoucnu se předpokládá, že hlavním způsobem předávání výkazů bude webová aplikace InstatOnline. Tuto aplikaci lze použít s elektronickým podpisem nebo i bez něj. Oba tyto způsoby mají své výhody a nevýhody. Výhoda předávání dat s elektronickým podpisem je, že subjekt obdrží od celní správy elektronicky podepsané potvrzení o předání dat a také případné oznámení o zjištěných chybách v předávaném souboru. Nevýhodou zde je, že je to za úplatu a elektronický podpis se musí obnovovat.

Výhodou předávání dat bez elektronického podpisu je, že nevznikají žádné finanční náklady. U obou variant aplikace InstatOnline je omezení na 500 předaných vět během referenčního období a velkou výhodou je, že si tato aplikace sama vyhledává platné kurzy cizích měn na stránkách celní správy při vložení jiné měny než Kč.

Program IDES-CZ je nejstarším způsobem předávání dat a je určen pro jednotky, které mají přístup k internetu. Je poskytován celní správou bezplatně a subjekty si tento program můžou stáhnout z internetových stránek celní správy. Viz [3].

Vzor Intrastatu je uveden v Příloze č. V.

### 2. 12. 3. Termín pro předávání dat

Vzhledem k tomu, že celní správa preferuje elektronický způsob předávání dat před písemnou formou, je také termín pro předání elektronických výkazů pozdější.

Při předávání papírových výkazů je termín stanoven na 10. pracovní den následujícího měsíce. Toho den to musí celní úřad obdržet, nestačí pouze, že to subjekt podal k poštovní přepravě. Zde neplatí ani správní řád, ani zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve

znění pozdějších předpisů které považují za povinnost splněnou, je-li v poslední den termínu učiněno podání k poštovní přepravě.

U elektronického předávání výkazů je to 12. pracovní den následujícího měsíce. Viz [3].

### 3. Pořízení a přeprava zboží mezi členskými státy EU

Pořízení zboží je z hlediska Intrastatu přijetím zboží za předpokladu, že zboží překročí hranice. Zboží tedy musí vstoupit do tuzemska z jiného členského státu.

Od vstupu České republiky do Evropského společenství nahradil tento pojem takový oběh zboží, který byl do té doby označován jak dovoz zboží.

Při pořízení zboží musí být splněny dvě základní podmínky.

musí dojít k převodu práva ze strany dodavatele na pořizovatele nakládat se zbožím jako vlastník, takže nemusí dojít pouze ke změně vlastnictví;

musí dojít k přepravě zboží od dodavatele k pořizovateli. Přepravu může zajistit dodavatel, kupující nebo třetí zmocněná osoba.

Při pořízení zboží z jiného členského státu je nutné vycházet z právní úpravy § 16 odst. 1 ZDPH, kdy za pořízení zboží z jiného členského státu se považuje pořízení od osoby registrované k dani v jiném členském státě, za předpokladu, že se uskuteční přeprava z jiného členského státu do tuzemska.

Znamená to tedy, že podle § 2 odst. 1 písm. c) a § 108 ZDPH vzniká povinnost přiznat daň v tuzemsku plátcí nebo osobě identifikované k dani v případě, že je pořízeno od osoby registrované k dani v jiném členském státě, než je pořizovatel, které je přepraveno z jiného členského státu do tuzemska. Pokud je zboží prodáno z tuzemska do jiného členského státu povinnost přiznat daň nevzniká. Jedná se o plnění osvobozené dle § 64 ZDPH. V tomto případě se jedná o pořízení zboží plátcem z členského státu v dalším členském státě a podle § 11 ZDPH vzniká plátcí povinnost přiznat daň ve svém státě, kde je ukončena přeprava dle tamních zákonů.

Jestliže je pořizovatelem zboží česká osoba, která je osobou povinnou k dani a jedná se o podnikatelský subjekt, který není plátcem, protože ještě nepřekročil obrat stanovený pro povinnou registraci, musí se taková osoba povinná k dani registrovat k dani v tuzemsku a stát se plátcem daně, jestliže překročí v běžném kalendářním roce hodnota pořízeného zboží částku 326 000 Kč bez DPH. Do této částky se započítává hodnota zboží, které je pořizované v rámci zasílání zboží (§ 18 ZDPH) a také hodnota zboží, které osoba povinná k dani nakoupila v jiném členském státě od osoby registrované k dani v jiném členském státě a následně jej přemístila do tuzemska. Plátce přizná daň již z částky pořízeného zboží, jehož

hodnotou překročí částku 326 000 Kč. Za pořízení zboží do tuzemska se považuje i takové zboží, kdy plátce nakoupí zboží v jiném členském státě s daní členského státu prodávajícího nebo pořídí zboží v jiném členském státě od osoby z dalšího členského státu a následně přepraví zboží do tuzemska, aniž by ve státě, kde zboží pořídil, uskutečnil ekonomickou činnost.

Do celkové hodnoty pořízeného zboží se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně (např. alkohol, pohonné hmoty, tabákové výrobky). V těchto případech se osoba povinná k dani stává plátcem dnem prvního pořízení tohoto zboží. To znamená, že pokud plátce daně doveze do tuzemska z jiného členského státu např. alkohol. Viz [5].

### **3. 1. Pořízení zboží s instalací nebo s montáží**

Jedná se o zboží, které je odesláno z jiného členského státu do tuzemska a součástí závazku dodavatele je, že zajistí instalaci nebo montáž v tuzemsku. Místem plnění je tuzemsko, protože podle § 7 odst. 3 ZDPH to bude vždy místo, kde je zboží smontováno nebo instalováno. Jelikož závazek při dodání zboží s instalací nebo montáží zahrnuje i vlastní montáž nebo instalaci, uzavírá se obvykle smlouva o dílo, což je typická právní forma u poskytování služeb. Z tohoto důvodu je dodání zboží s montáží nebo instalací vykazováno na vstupu i zároveň na výstupu v daňovém přiznání jako poskytnutá služba. To znamená, že vzniká zdanitelné plnění a zároveň i nárok na odpočet daně. Přijetí zboží s instalací nebo montáží je předmětem vykazování v Intrastatu. Za fakturovanou hodnotu se považuje jen hodnota zboží bez ceny montáže a nákladů s ní spojených.

V případě, kdy je v přiznání k DPH vykazováno poskytnutí služby v podobě montáže nebo instalace a není zároveň vykázáno přijetí zboží, se do výkazu Intrastat neuvádí žádný údaj.

Viz [5].

### **3. 2. Zasílání zboží**

Zasílání zboží je zvláštním druhem dodání zboží do jiného členského státu. Nejedná se o tzv. zásilkový prodej nebo o dodání zboží na dobírku. V zákoně o DPH není samostatně zasílání zboží upraveno, proto v § 18 odst. 1 ZDPH je za zasílání zboží považováno i pořízení



takového zboží, které je do tuzemska dodávané osobami registrovanými k dani, a které pořizují v tuzemsku osoby, pro které není toto pořízení předmětem daně. Jedná se tedy o osoby, které nejsou plátcem daně a nejsou osobami identifikovanými k dani. Většinou se jedná o osoby, které nebyly založeny za účelem podnikání, nevyvíjí ekonomickou činnost, nejsou tedy osobami povinnými k dani, např. organizační složky státu.

Zasílání zboží může zajistit dodavatel nebo zmocněná osoba. Zmocněnou osobou bývá většinou dopravce, nezávislý na přepravovaném zboží.

V případě, že osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která zboží dodává do tuzemska, překročí limit 1 140 000 Kč za kalendářní rok, stanovený pro zasílání zboží, je povinna splnit daňovou povinnost, musí se zaregistrovat k dani v tuzemsku - ve státě, do kterého zboží dodává. Tato povinnost je stanovena každým členským státem, protože pořizovatel nemůže sdělit dodavateli svoje DIČ, protože není osobu registrovanou k dani ani osobu identifikovanou k dani a nemůže tedy dojít k povinnosti přiznat daň v členském státě pořízení., protože dodávající plátce daně by musel vždy uplatnit daň na výstupu.

Do doby než osobě, která zasílá zboží do tuzemska nastane povinnost registrace k DPH, nebudou tyto zásilky evidovány v Intrastatu. Po provedené registraci se zasílatel stává subjektem a podává v tuzemsku výkazy Intrastat. K tomu si může zvolit svého zástupce. Pro zjištění, zda byl dosažen práh pro vykazování (8 mil. Kč) se hodnota přijatého zboží začíná počítat až ode dne registrace.

Mezi zasílání zboží do tuzemska se nepovažuje pořízení nových dopravních prostředků, protože místem plnění je vždy tuzemsko. Dále pořízení zboží s instalací nebo montáží, kde také je vždy místem plnění tuzemsko, kde dochází k montáži nebo instalaci a dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy a dodání elektřiny. U těchto plnění tedy nelze postupovat podle § 18 ZDPH. Viz [5].

### **3. 3. Vrácení a reklamace pořízeného zboží**

Při pořízení zboží z jiného členského státu dochází obvykle ke změně vlastnictví a zboží je pořizovatelem koupeno. Z hlediska DPH se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu, u kterého plátce daně splnil daňovou povinnost přiznáním daně. Důvodem pro reklamaci zakoupeného zboží je, že zboží je v rozporu s kupní smlouvou. Může být buď vadné zcela nebo zčásti a podle toho může být buď opravitelné nebo neopravitelné. Podle těchto

zjištěných skutečností pak dochází k další dohodě mezi zúčastněnými, jak budou vady odstraněny nebo jak proběhne finanční vyrovnání.

Pro Intrastat je ještě podstatné, zda se jedná o reklamace vad zjištěných při přebírání zboží nebo zjištěné při uvádění zboží do provozu a zda se jedná o vady, které vznikly používáním, ale vztahuje se na ně záruka.

Zboží reklamované při přebírání zboží, které je vráceno dodavateli se do výkazy Intrastat uvádí. Do výkazu se také uvádí zboží nové, opravené nebo náhradní zasílané dodavatelem v rámci vyřizování reklamace z jednoho kontraktu.

Zboží vrácené dodavateli k provedení opravy, záruční či pozáruční, se do výkazu Intrastatu neuvádí. Viz [5] a [3].

### **3. 4. Zaslání zboží do tuzemska k opravě, zušlechtění nebo úpravě**

Jedná se o opravy, ušlechtění nebo úpravy na zboží, které jsou samostatným plněním a nemají nic společného s původním plněním - s pořízením nebo dodáním zboží, na kterém jsou prováděny. Týká se to zboží, které před přepravením do tuzemska za účelem provedení opravy, zušlechtění nebo úpravy, nikdy v tuzemsku nebylo. Provedené opravy, zušlechtění nebo úpravy jsou tak z hlediska plátců, kteří tato plnění uskutečňují, považovány za poskytnutí služby a nikoliv za pořízení zboží ve smyslu § 16 ZDPH, protože nedochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele. Vlastník zboží tedy neuvádí přepravené zboží z jiného členského státu do tuzemska jako dodané zboží do daňového přiznání a svého souhrnného hlášení a také při přijetí zboží k opravě, zušlechtění či úpravě neuvádí toto plnění plátce do daňového přiznání jako pořízení zboží, protože mu nevzniká povinnost přiznat daň.

Předmětem plnění v těchto případech bude pouze poskytnutá služba. Nezáleží na tom, zda se jedná o opravu, zušlechtění nebo úpravu, z hlediska právní úpravy je toto plnění považováno za službu poskytovanou na věci movité. Místem plnění je tedy místo, kde je služba skutečně poskytnuta (§ 10g ZDPH). Viz [5].

### 3. 5. Pronájem zboží do tuzemska

Pojednává se o pronájmech věcí movitých, kdy nájemcem je tuzemská osoba, plátce daně nebo neplátce. Pronájem zboží, kdy pronajímatel, který je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě neb není registrován k dani, ale má sídlo v jiném členském státě a pronajímá za úplatu zboží do tuzemska plátcí daně nebo osobě, která není plátcem daně, je možné rozdělit na dva druhy pronájmu – finanční a operativní.

Smyslem finančního pronájmu je, že jeho ukončením dochází ke změně vlastnictví u zboží, které je předmětem tohoto pronájmu. Platba za zboží je však dohodnuta jiným způsobem, obvykle pevně stanovenými splátkami s dohodnutou lhůtou splácení. Podstatné pro účely DPH je tedy skutečnost, že se dopředu počítá se změnou vlastnictví, i když až zaplacením poslední dohodnuté splátky.

Právní úprava DPH v § 16 ZDPH považuje za plnění, jehož předmětem je pohyb zboží do tuzemska, za pořízení zboží i případ, kdy uskutečněním přepravy a dopravy zboží pořizovateli (nájemci) nedochází ke změně vlastnictví, protože za pořízení zboží z jiného členského státu, u kterého vzniká povinnost přiznat daň v tuzemsku, je považováno i převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na osobu pořizovatele. To znamená, že dodavatel (pronajímatel) zůstává vlastníkem zboží do zaplacení poslední splátky, i když zboží používá nájemce ode dne, kdy mu bylo zboží dopraveno. Tím, že vlastník převedl právo nakládat se zbožím jako vlastník na nájemce, je toto plnění považováno za pořízení zboží v souladu s § 16 ZDPH. Z toho vyplývá, že platba za zboží není podstatná a změna vlastnictví se tak časově liší ode dne uskutečnění plnění pořízením zboží. Kdyby totiž bylo pořízení zboží a daňová povinnost podmíněno změnou vlastnictví, byla by splněna daňová povinnost až zaplacením poslední splátky, tzn. uplynutím nájemní smlouvy.

Ale podle výkladu § 16 ZDPH je daňová povinnost splněna za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo pořízení zboží, a jednotlivé dohodnuté splátky již nejsou předmětem daně.

Z hlediska Intrastatu se pronájmy také člení na finanční a operativní. Při finančním pronájmu uvede příjemce při přijetí zboží do výkazu Intrastat fakturovanou hodnotu odpovídající částce základu DPH, i když majitelem pronajatého zboží se stává až úhradou poslední splátky.

U operativního pronájmu je rozhodující délka ujednaného pronájmu ve smlouvě. Když ujednaný pronájem nepřesáhne 24 měsíců, tak se pohyb zboží ve výkazech Intrastat neuvádí, i kdyby nakonec ve skutečnosti překročil dobu 24 měsíců.

Při pronájmu delším než 24 měsíců se pohyb zboží ve výkazu Intrastat uvádí, a to i kdyby skutečný pronájem byl ukončen před uplynutím 24 měsíců. Do výkazu Intrastat se fakturovaná hodnota uvádí ve výši pronajatého zboží, případně ceny, kterou by bylo možno obdržet v době převzetí nebo odeslání zboží k operativnímu pronájmu. Nikdy se zde neuvádí hodnota ve výši obdržené celkové částky za pronájem.

Stejným způsobem se určí fakturovaná i v případech, kdy operativní pronájem není spojen s poskytnutím náhrady. Viz [5].

### **3. 6. Přemístění majetku**

Přemístění majetku z tuzemska do jiného členského státu a naopak upravuje § 16 odst. 4 a odst. 5 ZDPH. Většinou je takové přemístění předmětem daně v tuzemsku, což znamená, že osobě, která zboží do tuzemska přemísťuje, vzniká v tuzemsku povinnost přiznat daň. Osoby, které přemísťují zboží do tuzemska mohou být tuzemské firmy, plátce i neplátci nebo osoby registrované k dani v jiném členském státě, které přemístěný majetek použijí následně k uskutečňování své ekonomické činnosti v tuzemsku. Dochází tak k tomu, že dodavatel nepřevádí právo nakládat se zbožím na pořizovatele, neboť on sám je dodavatelem i pořizovatelem. Pro všechny tyto osoby je považováno přemístění majetku do tuzemska za jejich pořízení zboží s povinností přiznat daň v tuzemsku.

Existují 4 možné způsoby, kdy plátce v tuzemsku vzniká povinnost přiznat daň:

zboží bylo plátcem vyrobeno v jiném členském státě;

zboží bylo plátcem v jiném členském státě nakoupeno;

pořízení zboží plátcem z jiného členského státu do dalšího členského státu a následné přemístění do tuzemska;

dovoz zboží ze třetí země do jiného členského státu, ve kterém je zboží propuštěno do režimu volný oběh a dovoz je tak ukončen a teprve pak je zboží plátcem přemístěno do tuzemska.

U všech těchto způsobů je nutné splnit podmínku, že zboží před přemístěním bylo plátcem použito pro ekonomickou činnost v jiném členském státě.

V případě vyrobeného zboží plátcem v jiném členském státě je tato podmínka splněna, jelikož již samotná výroba je uskutečňováním ekonomických činností (bod 1.)

Jestliže by u zboží nakoupeného plátcem v jiném členském státě nebo pořízeného nejprve z dalšího členského státu nebyla tato podmínka splněna – nebylo by plátcem použito pro ekonomickou činnost v členském státě, nejednalo by se o přemístění majetku, ale jednalo by

se o pořízení majetku od osoby registrované k dani v jiném členském státě. Případné uplatnění daně členského státu prodávajícím by nemělo na povinnost plátce přiznat daň v tuzemsku žádný vliv.

V § 16 odst. 5 písm. b) ZDPH je upravena povinnost plátce přiznat daň v tuzemsku, jestliže zboží před přemístěním do tuzemska plátce pořídil v třetí zemi, dovezl do Společenství a v některém z členských států ukončil dovoz propuštěním do volného oběhu. Není zde stanovena podmínka použití tohoto zboží v členském státě k uskutečnění ekonomické činnosti.

Povinnost přiznat daň v tuzemsku, bez rozlišení zda se jedná o přemístění zboží plátcem nebo pořízení zboží plátcem je stanovena v § 108 odst. 1 písm. d) ZDPH.

Nesmíme zapomenout, že za pořízení zboží z jiného členského státu pro účelu ZDPH podle § 16 se považuje pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě.

Podle § 16 odst. 5, písm. a) a b) ZDPH se za pořízení zboží považuje i přemístění zboží plátcem z jiného členského státu do tuzemska. Z toho vyplývá, že pokud plátce přemísťuje zboží, které předtím nabyl do vlastnictví od osoby neregistrované k dani, nevzniká mu při přemístění do tuzemska povinnost přiznat daň. Viz [5].

### **3. 7. Pořízení nových dopravních prostředků z členských států do tuzemska**

Pohyb nových dopravních prostředků uvnitř Evropského společenství je upraveno v § 19 ZDPH.

Daň je vždy přiznávána v členském státě pořízení, a to i v případě, že pořizovatelem není osoba registrovaná k dani, ani osoba povinná k dani. Může se tedy jednat o pořizovatele, který je plátcem daně, podnikatelským subjektem, který je osobu povinnou k dani, ale není plátcem daně, osobu nepovinnou k dani nebo také o osobu, která je občanem, který pořizuje nový dopravní prostředek z jiného členského státu do tuzemska jen pro soukromé účely.

Za dopravní prostředek nelze považovat pouze pozemní dopravní prostředek, ale patří zde i lodě a letadla. Podle § 4 odst. 3 písm. a), b) ZDPH je:

- a) dopravním prostředkem vozidlo nebo jiný prostředek anebo zařízení, určené k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a obvykle užívané k uskutečnění přepravní služby,

b) novým dopravním prostředkem

- 1) vozidlo určené k provozu na pozemních komunikacích s obsahem válců větším než 48 cm<sup>3</sup> nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km.
- 2) loď delší než 7,5 m, pokud byla dodána do 3 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 100 hodin, s výjimkou námořních lodí užívaných k obchodní, průmyslové, rybářské nebo záchranářské činnosti.
- 3) letadlo o maximální vzletové hmotnosti větší než 1 550 kg, pokud bylo dodáno do 3 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má nalétáno méně než 40 hodin, s výjimkou letadel využívaných leteckými společnostmi pro mezinárodní leteckou přepravu.

Při pořízení nového dopravního prostředku, který dodává z jiného členského státu do tuzemska osoba registrovaná k dani v jiném členském státě a pořizovatel v tuzemsku je plátcem daně, je uplatňováno osvobození na výstupu u dodavatele jako u jiného zboží, protože jsou splněny podmínky pro uplatnění systému „reverse charge“. Proto pořizovatel, plátcem daně musí přiznat daň v tuzemsku jako u každého jiného pořizovaného zboží.

Při pořízení nového dopravního prostředku, který je dodáván z jiného členského státu osobou, která není registrována k dani v žádném členském státě a nový dopravní prostředek je pořízen plátcem daně v tuzemsku, je takové plnění považováno za předmět daně v tuzemsku. V tomto případě nelze postupovat podle § 16 odst. 1 ZDPH, kdy při pořízení jiného zboží než nového dopravního prostředku z členského státu od osoby neregistrované k dani, by plnění nebylo považováno za předmět daně. Pořizující plátcem daně je povinen nejen přiznat daň v tuzemsku, ale také musí svému správci daně podat hlášení o pořízeném novém dopravním prostředku. Toto hlášení se podává současně s daňovým přiznáním.

Plátcem daně a osoba povinná k dani uvede nový dopravní prostředek ve výkazu Intrastat, pokud již má povinnost tyto výkazy podávat. Pokud doposud nedošlo k dosažení prahu pro vykazování, nový dopravní prostředek se do výkazu Intrastat neuvede. Pokud by však cena nového dopravního prostředku byla nad 8 mil. Kč, dojde tím k dosažení prahu pro vykazování a dopravní prostředek se do výkazu Intrastat uvede.

Nový dopravní prostředek z jiného členského státu si může pořídit i osoba, která není v tuzemsku registrována k dani – neplátce daně. Pokud neplátce nový dopravní prostředek přepraví do tuzemska a bude jej v tuzemsku registrovat, má povinnost přiznat v tuzemsku daň a zároveň je povinen do 10 dnů ode dne pořízení předložit místně příslušnému správci daně daňové přiznání, kopii daňového dokladu vystaveného prodávajícím v jiném členském státě a hlášení o pořízení nového dopravního prostředku. Správce daně vyměří částku daně, kterou je pořizovatel povinen zaplatit správci daně do 25 dnů ode dne vyměření. Tato povinnost se týká i občana ČR. Viz [6].

*Příklad 4:*

Plátce pořizuje z Rakouska od osoby registrované k dani v Rakousku nový automobil. Rakouský dodavatel vozidlo osvobodí od daně a plátce je povinen přiznat daň v tuzemsku, protože uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu podle § 19 ZDPH.

*Příklad 5:*

Plátce pořizuje automobil od osoby neregistrované k dani v Rakousku. Rakouský dodavatel vozidlo dodá do tuzemska za smluvní cenu a plátce je povinen přiznat daň v tuzemsku, protože uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu podle § 19 ZDPH.

*Příklad 6:*

Občan ČR, který není plátcem daně, si v Německu koupí od osoby registrované k dani v Německu nový automobil. Vozidlo si sám převezde do ČR. Německý dodavatel vozidlo osvobodí od daně, i když kupující mu nesdělí DIČ v ČR. Občan ČR je povinen oznámit Finančnímu úřadu v místě trvalého pobytu, že si pořídil nový dopravní prostředek z Německa. Na základě vyměřené daně Platebním výměrem zaplatí občan 20% DPH.

### **3. 8. Zvláštní režim při pořízení použitého zboží z EU**

Právní úprava v § 90 ZDPH umožňuje uplatnit u daně zvláštní režim, který je odlišný od standardního uplatnění daně při dodání a pořízení zboží, a to i při pořízení zboží z jiného

členského státu. Smyslem této úpravy je, že při pořízení není pořizovatelem přiznávána daň a při následném prodeji je plátcem na výstupu uplatněna daň pouze z přírážky prodávajícího.

Tato úprava se týká obchodování s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi. Mezi použité zboží řadíme např. i „ojeté“ dopravní prostředky.

Nejčastěji je tento zvláštní režim uplatňován právě při pořízení ojetých dopravních prostředků autobazary, které se na nákup (pořízení) a prodej „ojetých“ dopravních prostředků specializují.

Zvláštní režim může uplatnit obchodník – plátcem nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty nebo starožitnosti za účelem dalšího prodeje, jednajíc na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud ji náleží odměna (§ 90, odst. 1 písm. c) ZDPH).

Tento režim lze použít pouze na oblast obchodování v rámci Společenství. Není tedy možné, aby obchodník v tuzemsku postupoval podle zvláštního režimu v případě, že dováží „ojeté“ dopravní prostředky např. z USA nebo ostatních třetích zemí.

Zvláštní režim může plátcem použít i u finančního pronájmu, ale záleží na jeho rozhodnutí, protože zákon o DPH mu to nepřikazuje.

Pokud se plátcem rozhodne, že použije zvláštní režim u nakoupeného použitého zboží z jiného členského státu, je zde nutné, aby došlo k přepravě tohoto zboží z jiného členského státu a zboží bylo tak nakoupeno od osob se sídlem v jiném členském státě, které nejsou registrovány k dani v žádném členském státě. V takovém případě se sám plátcem může rozhodnout, zda použije zvláštní režim.

Pokud je použité zboží pořizováno od osob, které jsou registrovány k dani v jiném členském státě, musí být pořizovatelem dohodnuto, že zvláštní režim musí tyto osoby uplatnit vůči tuzemskému plátcem (pořizovateli) v členském státě prodávajícího. Nelze se tedy dohodnout až v okamžiku, kdy plátcem (pořizovatel) pořídí použité zboží, ale uplatnění zvláštního režimu plátcem musí být předem dohodnuto prodávajícím v jiném členském státě, jestliže je tato osoba registrována k dani.

Jestliže dojde k takové dohodě, má uplatnění zvláštního režimu své výhody, i přesto, že prodávající uplatní daň u své obchodní přírážky, která zůstává součástí ceny při nákupu zboží



pořizovatelem. Protože prodávající z jiného členského státu uplatní daň z přírážky, není toto dodání obsahem jeho souhrnného hlášení.

Pro pořizovatele není toto pořízení předmětem daně, nemusí tedy přiznat z pořízeného použitého zboží daň v tuzemsku a při následném prodeji je předmětem daně pouze přírážka prodávajícího. Neuplatňuje tedy daň z celkové ceny prodávajícího použitého zboží, ale jen ze své obchodní přírážky. Důsledkem je výhodnější prodejní cena, která je jistě lepší pro občany – neplátce daně.

Kvůli průkaznějšímu dokazování, že byl zvláštní režim uplatněn, je nutné, aby prodávající v jiném členském státě uvedl ve svém daňovém dokladu, že se jedná o zvláštní režim. Na daňovém dokladu nemusí být uvedena jeho přírážka, ani daň z této přírážky samostatně. Podobným způsobem vystaví daňový doklad plátce, který také na něm neuvádí samostatně svoji obchodní přírážku a daň z této přírážky, ale musí tam uvést, že prodává dopravní prostředek ze zvláštního režimu podle § 90 ZDPH.

Vzhledem k tomu, že zvláštní režim může použít pouze plátce – osoba registrovaná k dani v tuzemsku a pořízení je obchodní činností, bude vždy pořízení tohoto zboží uvedeno ve výkazu Intrastat. Není rozhodující, zda zboží bude pořizováno od osoby registrované nebo neregistrované v jiném členském státě k dani. Viz [5].

### **3. 9. Opravy dopravních prostředků**

Opravy dopravních prostředků jsou považovány za poskytnuté služby, které nejsou blíže specifikované, pokud jsou poskytovány osobám povinným k dani. V tomto případě je místem plnění sídlo osob, pro které jsou služby poskytnuty (§ 9 odst. 1 ZDPH). Tato právní úprava znamená, že místem plnění u oprav dopravních prostředků, které jsou opravovány pro osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, bude místem plnění vždycky tuzemsko, protože tuzemské osoby mají sídlo v tuzemsku. Plátce, který opravu poskytuje, tak musí uplatnit daň na výstupu.

U oprav dopravních prostředků pro osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě bude naopak vždycky místo plnění v jiném členském státě. To znamená, že plátce, který opravu dopravního prostředku uskutečnil, uplatní „reverse charge“ a daň přizná osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, pro kterou je služba uskutečněna.

Pokud bude oprava dopravního prostředku prováděna pro osobu povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě, ale neregistrovanou k dani, uplatní plátce daně u opravy „reverse charge“ a osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě se musí registrovat k dani ve svém členském státě a musí přiznat daň.

Uplatnění „reverse charge“ při opravě dopravního prostředku není dále podmíněno žádnými dalšími důkazními prostředky. Jediným důkazním prostředkem je, že osoba, pro kterou je oprava prováděna, je osobou povinnou k dani. Zda bude dopravní prostředek po opravě používán plátcem v tuzemsku či nikoliv, nemá na uplatnění „reverse charge“ žádný vliv.

Jestliže jsou opravy dopravních prostředků prováděny pro osoby nepovinné k dani, jsou považovány za služby poskytnuté na věcech ovitých a místem plnění je podle § 10g písm. b) ZDPH místo, kde jsou služby poskytnuty. Viz [5].

*Příklad 7:*

Plátce opraví v tuzemsku automobil polské firmě registrované k dani v Polsku a polská firma má vozidlo v majetku. U opravy bude uplatněn „reverse charge“, protože místem plnění je sídlo polské firmy (§ 9 odst. 1 ZDPH). Polská firma přizná daň v Polsku.

*Příklad 8:*

Plátce opraví v tuzemsku automobil polské firmě dosud neregistrované k dani v Polsku a polská firma má vozidlo v majetku. U opravy bude uplatněn „reverse charge“, protože místem plnění je sídlo polské firmy (§ 9 odst. 1 ZDPH). Polská firma se musí v Polsku registrovat k dani a přiznat daň v Polsku.

*Příklad 9:*

Autoopravna, plátce daně, opraví automobil občanovi ze Slovenska. Oprava podléhá dani v tuzemsku (§ 10g písm. b) ZDPH).

*Příklad 10:*

Autoopravna v Rakousku, registrovaná k dani v Rakousku, opraví automobil tuzemskému občanovi. Oprava podléhá dani v Rakousku.

### **3. 10. Pronájem dopravních prostředků mezi osobami z členských států**

ZDPH rozlišuje několik pronájmů dopravních prostředků, protože místo plnění se u těchto pronájmů stanoví rozdílně.

#### *3.10.1. Finanční pronájem (§ 13 odst. 3 písm. d)*

Je považován za dodání nebo pořízení zboží, nikoliv za poskytnutou službu. Jedná se o závazkový vztah, kdy se pronajímatel a nájemce dohodnou ve smlouvě, že najaté zboží - dopravní prostředek zůstává po celou sjednanou dobu vlastnictvím pronajímatele, ale nájemce má dle smlouvy povinnost nabýt zboží, které jsou předmětem smlouvy. Vlastnictví přechází obvykle na nájemce až zaplacením poslední splátky. Přitom se ale pronajímatel zavazuje umožnit nájemci nakládat se zbožím jako vlastník. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, kdy vlastníkem zůstává osoba, která právo převádí, je charakteristickým rysem pro dodání zboží podle § 13 ZDPH. Plátce daně takové plnění vykazuje v daňovém přiznání jako dodání nebo pořízení zboží. Z hlediska uplatnění DPH a vykazování v daňovém přiznání není tedy rozdíl mezi ostatními druhy zboží, které mohou být také předmětem finančního pronájmu a mezi dopravním prostředkem a není tedy rozdíl v platebních podmínkách z hlediska data uskutečnění plnění mezi prodejem dopravního prostředku a finančním pronájmem.

U finančního pronájmu dopravních prostředků je nutné rozlišovat pronájem do jiného členského státu, který se bude řídit ustanovením o dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 ZDPH) nebo pořízením zboží z jiného členského státu (§ 16 ZDPH).

Při dodání zboží do jiného členského státu plátce (pronajímatel) uplatní z celé částky pronájmu daň na výstupu nebo celou částku osvobodí.

Při pořízení zboží z jiného členského státu formou finančního pronájmu je povinen plátce přiznat daň z celkové částky v okamžiku pořízení a za stejné zdaňovací období má také nárok na uplatnění odpočtu daně. Viz [5].

#### *Příklad 11:*

Plátce daně pronajímá formou finančního pronájmu nákladní automobil slovenské firmě, která je registrovaná k dani na Slovensku. Smlouva je uzavřena na 4 roky a je sjednán splátkový kalendář. Jedná se o dodání zboží do jiného členského státu pro

osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a plátce uplatní osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Plátce uvede dodání zboží s osvobozením od daně do Souhrnného hlášení. Jednotlivé splátky dani nepodléhají.

### *3.10.2. Operativní pronájem dopravního prostředku (§ 9 ZDPH)*

Z hlediska právní úpravy DPH znamená poskytování služeb - § 14 ZDPH. U operativního pronájmu však není splněna podmínka § 13 ZDPH – pronajímatel nepřevádí právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravní prostředek je po skončení smlouvy vrácen zpět vlastníkov. Místem plnění u operativních pronájmů dopravních prostředků poskytovaných osobám povinným k dani je sídlo nájemců (§ 9 odst. 1 ZDPH) a pro osoby nepovinné k dani je místem plnění sídlo pronajímatele (§ 9 odst. 2 ZDPH).

Může mít ale dle smlouvy nájemce možnost (nikoliv povinnost) po ukončení operativního pronájmu nabýt předmět pronájmu, pak se posuzuje jako poskytnutí služby § 14 ZDPH.

Podle tohoto § 14 ZDPH se v dnešní době řeší většina běžných smluv o finančním pronájmu. Viz [5].

#### *Příklad 12:*

Plátce daně pronajímá formou operativního pronájmu přívěs slovenské firmě, která je na Slovensku registrována k dani. Pronajímatel zajistí přepravu přívěsu na Slovensko. Smlouva je uzavřena na 4 roky a je sjednán splátkový kalendář.

Jedná se o poskytování služeb s místem plnění tam, kde je sídlo nájemce (§ 9 odst. 1 ZDPH).

Plátce u jednotlivých splátek uplatní „reverse charge“ a slovenský nájemce přízná daň na Slovensku.

#### *Příklad 13:*

Plátce daně pronajímá formou operativního pronájmu autobus slovenské škole, osobě nepovinné k dani. Jedná se o poskytování služeb, pronajímatel stanoví místo plnění podle svého sídla (§ 9 odst. 2 ZDPH). Smlouva je uzavřena na 4 roky a je sjednán splátkový kalendář. Každá splátka bude předmětem daně v tuzemsku.

### *3.10.3. Krátkodobý pronájem dopravního prostředku (§ 10d ZDPH)*

Místem plnění je místo, kde je dopravní prostředek dán do užívání nájemci. Jedná se tedy o místo fyzického předání dopravního prostředku, nikoliv o místo, kde má pronajímatel své sídlo, kde je sepsána smlouva o pronájmu.

Místo plnění se stanoví stejně jak pro osobu povinnou k dani tak pro osobu nepovinnou k dani.

Krátkodobý pronájem dopravního prostředku nesmí přesáhnout dobu nájmu 30 dní a u lodí 90 dní a musí se jednat o nepřetržité držení.

#### *Příklad 14:*

Půjčovna aut, plátce daně, pronajme na dobu 21 dní automobil slovenské firmě, osobě povinné k dani. Automobil je předán k užívání v sídle pronajímatele. Místem plnění je tuzemsko (§ 10d odst. 1 ZDPH) a plnění podléhá dani na výstupu.

## 4. Praktické uplatňování DPH ve vybraných oblastech

### 4. 1. Konsignační sklad

Jedná se o sklad u osoby, která není vlastníkem zboží (odběratele, obchodního zástupce nebo komisionáře) za účelem přiblížení zboží k zákazníkům. Do okamžiku odběru/zaplacení je zboží majetkem zřizovatele skladu, který nese riziko neprodejnosti zboží, pohybu cen, inflace apod. Zřizovatel konsignačního skladu jej obvykle automaticky doplňuje a osoba, u níž je sklad umístěn z něj zboží odebírá v okamžiku potřeby. Po odběru zboží je zřizovateli konsignačního skladu zasílána konsignace (seznam odebraného zboží). Zřizovatel na základě konsignací odebrané zboží vyúčtovává a doplňuje. Konsignační sklad je obvykle zřizován vývozcem u obchodního zástupce v zahraničí. Často se jedná též o sklad určitého materiálu u zákazníka, který si z tohoto skladu v okamžiku své potřeby zboží odebírá a zřizovatel skladu toto zboží automaticky doplňuje.

Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 odst. 4 ZDPH)

Za pořízení zboží z jiného členského státu se považuje i přemístění zboží do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě za účelem následného dodání zboží v tuzemsku pořizovateli. Zboží je v tuzemsku k dispozici k odběru a použití v tzv. konsignačním skladu. Při přemístění zboží vlastníkem z jiného členského státu do tuzemska je převáděno právo nakládání se zbožím jako vlastník na plátce, který může zboží následně prodat odběrateli, většinou provozovateli skladu.

Další možností, kdy se přemístěné zboží stává předmětem daně je situace, kdy již v době přemístění je znám konečný odběratel a zboží je přemísťováno přímo pro něj. Ten však jej v době přemístění není schopen zboží použít – má však povinnost přiznat daň.

V obou případech se daň přiznává v okamžiku přemístění a nikoliv až v době změny vlastnického vztahu ke zboží. Při přemístění zboží není vystavována faktura, ale musí být vystaven daňový doklad jako při pořízení zboží dle § 35 ZDPH.

Pokud by naopak český plátce přemístil zboží do konsignačního skladu v jiném členském státě a při přemístění zboží do jiného členského státu nedošlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na provozovatele skladu anebo nebyl znám v době přemístění konečný vlastník zboží, vznikla by povinnost přiznat daň českému plátcovi v jiném členském státě. Český plátce by se musel zaregistrovat k dani a odvést daň v jiném členském státě, kde bude zboží prodávat.

*Příklad 15:*

Do tuzemska jsou přemístěny náhradní díly k osobním automobilům, které přemísťuje vlastník, osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Náhradní díly ve velkém množství musí být v tuzemsku skladovány. Konečný odběratel či odběratelé nejsou známi. Provozovatelem skladu je česká osoba, plátce daně. Vlastník převádí na provozovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník. Provozovatel může vlastním jménem a na účet zastoupeného zboží prodat dalšímu odběrateli. Dochází k naplnění podmínek pro pořízení zboží a daň přizná za zdaňovací období, ve kterém došlo k přemístění, provozovatel skladu ve svém daňovém přiznání na základě daňového dokladu.

*Příklad 16:*

Osoba registrovaná k dani v ČR přemísťuje svoje zboží do Německa, protože toto zboží bude v Německu prodávat. Prodej zboží v Německu je ekonomická činnost prováděná českou osobou a přemístění zboží je tak plněním, u kterého vzniká vlastníkovu zboží v Německu povinnost přiznat daň, proto je nutná registrace české firmy k dani v Německu.

Do konce roku 2008 byla povinnost daň na výstupu v konsignačních skladech přiznat až po výdeji z konsignačního skladu odběrateli. Od roku 2009 je povinnost přiznat daň již při přemístění do skladu.

#### **4. 2. Základ daně a výpočet daně při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a zahraniční osobou (§ 39 ZDPH)**

Jedná se o případy, kdy místem plnění je tuzemsko. Mohou to být služby, které jsou těmito osobami poskytovány fyzicky v tuzemsku nebo služby, které jsou sice fyzicky poskytnuty v jiném členském státě, ale osoba, která je poskytuje, uplatní systém „reverse charge“ a přechýlí místo plnění do tuzemska. Může se jednat také o služby poskytované zahraniční osobou, u nichž je místo plnění v tuzemsku stanoveno v § 10 ZDPH.

Základ daně se stanoví podle § 36 ZDPH. Pokud plátcí vznikne povinnost přiznat daň, protože místem plnění je tuzemsko, musí si daň sám vypočítat podle § 31 a 32 ZDPH, a to metodou stanovenou v § 37 ZDPH. Viz [5].

#### **4. 3. Základ daně a výpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 40 ZDPH)**

Základ daně při pořízení zboží z jiného členského státu se stanoví podle § 36 ZDPH.

Pořizovateli je umožněno, aby při pořízení zboží, které podléhá spotřebním daním a tato daň byla pořizovateli vrácena následně po splnění daňové povinnosti v tuzemsku, kdy tato spotřební daň již byla započtena do základu daně při pořízení, provedl opravu základu daně podle § 42 ZDPH, čímž si sníží svou daňovou povinnost.

Pokud plátcí vznikne povinnost přiznat daň, je povinen si daň sám vypočítat podle § 35 ZDPH, a to metodou stanovenou v § 37 ZDPH. Viz [5].

#### **4. 4. Souvislý příklad z roku 2009**

Praktická aplikace DPH při pořízení zboží do jiného členského státu

Velkoobchod – plátce daně pořizuje zboží z Polska plastová okna a dveře s příslušenstvím do ČR. Dodavatel zajišťuje přepravu až do haly odběratele v ČR.

Faktury přijaté od dodavatele registrovaného k dani v jiném členském státě jsou vystaveny v cizí měně – PLN. Povinnost přiznat daň (§ 25 ZDPH) vzniká plátcí k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, nebo k datu vystavení daňového dokladu.

Uskutečnění zdanitelného plnění vznikne v den, který nastane dříve.

V tomto příkladu je uskutečnění zdanitelného plnění shodné s vystavením daňového dokladu a dnem přemístění zboží do tuzemska. Daňový doklad je tedy přepočítán denním kursem ČNB na Kč a k této částce je připočítána 19% daň a je doplněn podle § 35 ZDPH.

V přiznání k DPH se uvede do ř. 3. Zároveň vznikl nárok na odpočet daně ve stejné výši, který se uvede do ř. 44.



Tabulka 4. 4. 1. - Přehled přijatých faktur (viz Příloha č. VI)

Č.faktury	Datum přijetí faktury	kurs ČNB	Částka v zl.	Přepočet v Kč	19% DPH
4369/09	29.10.2009	6,223	1 852,00	11 525,00	2 189,75
4855/09	19.11.2009	6,118	618,00	3 824,18	726,59
4884/09	20.11.2009	6,235	60,00	374,10	71,08
4954/09	24.11.2009	6,292	245,00	1 541,54	292,89

Velkoobchod je povinen podávat výkaz pro Intrastat (viz Příloha č. VII). Na základě výše uvedených 3 faktur z listopadu 2009 podal výkaz 14. 12. 2009 Celnímu úřadu. Měsíční kurs platný pro listopad 2009 je 1 PLN = 6,195 Kč.

V Intrastatu v ř. 1 je uvedena fakturovaná hodnota zboží z faktur č. 4855/09 a č. 4954/09 přepočtená kursem 6,195 ( $863 \times 6,195$ ), celkem tedy 5 347 Kč.

V ř. 2 je uvedena fakturovaná hodnota zboží z faktury č. 4884/09 přepočtená kursem 6,195 ( $60 \times 6,195$ ), celkem tedy 372 Kč.

„Kód zboží“ – zde se uvádí osmimístný číselný kód kombinované nomenklatury přijatého zboží podle společného celního sazebníku.

„Stát odeslání“ – dvoumístným abecedním kódem se zde vyznačuje stát odeslání přijatého zboží.

„Stát původu“ – zde se uvádí dvoumístný abecední kód státu původu. Způsob určení státu původu stanoví zvláštní právní předpis. Nejsou-li stát nebo území původu zboží známy, vyjádří se kódem „QU“.

„Fakturovaná hodnota“ – uvádí se fakturovaná hodnota přijatého zboží v celých korunách zaokrouhleně směrem nahoru, bez interpunkčních znamének a bez desetinných míst. Pro přepočet cizí měny na Kč se používá kurs stanovený pro celní účely.

Při přijetí zboží, za které není od odběratele inkasováno, ale je za ně odběrateli placeno (např. přijetí odpadů) se do kolonky napíše číslo „0“.

Při přijetí vráceného zboží, včetně toho, které se nacházelo v jiném členském státě za účelem finančního leasingu, je fakturovaná hodnota shodná s tou, která byla vykázána do Výkazu při odeslání tohoto zboží.

Fakturované hodnotě vykázané při odeslání zboží ke zpracování dle smlouvy, odpovídá fakturovaná hodnota uváděna při zpětném přijetí tohoto zboží, pokud je vráceno, aniž by prošlo zpracovatelskou operací.

Fakturovaná hodnota zboží přijímaného náhradou za zboží stejného druhu a provedení se rovná fakturované hodnotě vykázané při přijetí nahrazovaného zboží.

Pro přijaté zboží dodávané s montáží se za fakturovanou hodnotu vykazovanou do Výkazu považuje samotná hodnota zboží bez ceny montáže a nákladů s ní spojených.

Obsahuje-li přijatá zásilka více druhů zboží, které je fakturováno hromadně bez rozdělení na jednotlivé položky, fakturovaná hodnota pro příslušný řádek Výkazu se určí poměrným rozdělením z celkové hodnoty podle množství.

„*Vlastní hmotnost*“ – uvádí se vlastní hmotnost položky v celých kg. Vlastní hmotnost je hmotnost bez obalu. V některých případech je možné do hmotnosti zahrnout i komerční obal nebo obal, který zboží přímo chrání.

„*Množství v doplňkových měrných jednotkách*“ – uvádí se množství přijatého zboží v celé doplňkové měrné jednotce stanovené zvláštním právním předpisem. Není-li k dané položce zboží v celním sazebníku určen kód měrné jednotky, uvádí se číslo“0“.

„*Transakce*“ - se uvádí dvoumístný číselný kód ze seznamu kódů transakcí:

**11** - transakce zahrnující skutečný nebo zamýšlený převod vlastnictví za finanční nebo jiné protiplnění, s výjimkou transakcí patřících pod kódy začínající číslem 2, 7, 8 nebo 9, jedná-li se o přímý prodej nebo nákup jiný než označovaný kódy 12 až 15,

**12** - transakce zahrnující skutečný nebo zamýšlený převod vlastnictví za finanční nebo jiné protiplnění, s výjimkou transakcí patřících pod kódy začínající číslem 2, 7, 8 nebo 9, jedná-li se o dodávku pro prodej po schválení či po vyzkoušení nebo dodávku pro následný prodej nebo zprostředkovanou obchodním zástupcem,

**13** - transakce zahrnující skutečný nebo zamýšlený převod vlastnictví za finanční nebo jiné protiplnění, s výjimkou transakcí patřících pod kódy začínající číslem 2, 7, 8 nebo 9, jedná-li se o výměnný obchod (například barterový),

**14** - transakce zahrnující skutečný nebo zamýšlený převod vlastnictví za finanční nebo jiné

protiplnění, s výjimkou transakcí patřících pod kódy začínající číslem 2, 7 nebo 8, jedná-li se o dovážené nebo vyvážené zboží nakupované cestujícími pro osobní potřebu, odeslání zboží prodaného soukromým osobám neregistrovaným k dani z přidané hodnoty nebo přijetí zboží nakoupeného od takových osob,

**15** - transakce zahrnující skutečný nebo zamýšlený převod vlastnictví za finanční nebo jiné protiplnění, s výjimkou transakcí patřících pod kódy začínající číslem 2, 7, 8 nebo 9, jedná-li se o finanční leasing (prodej či nákup na splátky).

„*Kód skupiny dodacích podmínek*“ – velkým tiskacím písmenem se uvádí kód skupiny dodacích podmínek, do které náleží dodací podmínka použitá při odeslání zboží. Seznam dodacích podmínek je stanoven zvláštním právním předpisem.

Tabulka 4. 4. 2.

<b>K</b>	zahrnuje dodací doložky Incoterms, při kterých si zajišťuje a hradí hlavní přepravné kupující
<b>L</b>	zahrnuje dodací doložky Incoterms, při kterých prodávající hradí přepravné do přístavu určení
<b>M</b>	zahrnuje dodací doložky Incoterms, při kterých si zajišťuje a hradí hlavní přepravné prodávající
<b>N</b>	státní hranici nebo sjednané dodací podmínky neodpovídají žádné z doložek Incoterms

„*Kód druhu dopravy*“ – uvádí se kód druhu dopravy podle aktivního dopravního prostředku, ve kterém zboží vstoupilo na území ČR. Seznam kódů druhu dopravy je stanoven zvláštním právním předpisem.

#### *Praktická aplikace DPH při dodání zboží do jiného členského státu*

Pořízené zboží je prodáno na základě faktur vydaných. Jedna z nich je vystavena pro osobu registrovanou k dani na Slovensku, máme k dispozici DIČ jiného členského státu – Slovenska (viz Příloha č. VIII). Tento odběratel má na základě rámcové kupní smlouvy možnost při platbě předem dostat slevu 3% z částky. Tuto možnost využívá a zálohu na dodání plastových výrobků na základě proforma faktury uhradí. Doklad o přijetí platby se nevystaví, jelikož se jedná o plnění osvobozené od daně dle § 64 ZDPH. Na konečné faktuře je již zaplacená

záloha zohledněna. Přepřavu si zajistí odběratel sám na své náklady autem, zboží si vyzvedne přímo v hale dodavatele. Prohlášením ke konečné faktuře odběratel potvrzuje, že zboží na faktuře bude přepraveno do jiného členského státu, aby velkoobchod měl důkazní prostředek, že dodané zboží bylo přepraveno do jiného členského státu a faktura konečná byla osvobozena od daně (viz Příloha č. IX). Existence DIČ osoby registrované k dani v jiném členském státě nestačí k uplatnění reverse charge, pokud není zajištěna přeprava do jiného členského státu. V přiznání k DPH bude na ř. 20.

Tabulka 4. 4. 3. - Přehled vydaných faktur (viz Příloha č. X)

Datum UZP	Hodnota	Základ daně v Kč	DPH 19% v Kč	zaokrouhlení	Celkem v Kč
6.11.2009	14 672,22				14 672,22
19.11.2009		5 226,42	993,02	-0,44	6 219,00
25.11.2009		3 575,65	679,37	-0,02	4 255,00
27.11.2009		1 733,67	329,40	-0,07	2 063,00

Příloha č. XI – Daňové přiznání a souhrnné hlášení

#### 4. 5. Služby související s přepravou

V souvislosti s přepravou jsou poskytovány služby, bez kterých by se přeprava nemohla uskutečnit (např. nakládání, vykládání, manipulace se zbožím).

Služby související s přepravou mezi členskými státy jsou z hlediska stanovení místa plnění upraveny novelou k 1. lednu 2010 v § 9 odst. 1 ZDPH, jestliže jsou poskytovány osobám povinným k dani, kdy místem plnění je sídlo osob povinných k dani a v § 10g ZDPH, jestliže jsou poskytovány osobám nepovinným k dani, kdy místem plnění je místo, kde je služba uskutečňována. Viz [5].

*Příklad 17:*

Tuzemský občan se stěhuje do Rakouska a plátce – stěhovací služba naloží nábytek. Nakládka bude fakturována plátcem s daní na výstupu, protože místem plnění je tuzemsko.

## 4. 6. Přeprava zboží z ČR do jiného státu EU

### *Příklad 18:*

Objednatel (příjemce služby) přepravy je tuzemská osoba a nezáleží, zda je plátce daně nebo neplátce daně. Místem plnění podle § 9 odst. 1 je sídlo objednatele, jestliže se jedná o osobu povinnou k dani nebo místo, kde byla přeprava zahájena podle § 10f odst. 2., tedy tuzemsko. Dopravci vzniká povinnost uplatnit daň 20% na výstupu. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 28 ZDPH. Objednatel, plátce daně uplatní nárok na odpočet daně, neplátce na odpočet nemá nárok.

### *Příklad 19:*

Česká osoba – přepravce, plátce daně přepravuje zboží z ČR do Maďarska pro českého plátce daně. Datum zdanitelného plnění je datum ukončení přepravy zboží. Fakturovaná částka je s daní (viz Příloha č. XII), v daňovém přiznání k DPH v řádku 1.

### *Příklad 20:*

Objednatel přepravy je firma, která je registrována k dani v jiném členském státě. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 ZDPH sídlo objednatele a tak dopravce uplatní „reverse charge“. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH. Dopravce přenáší daňovou povinnost na osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než ve kterém byla přeprava zahájena. Objednatel, registrovaný k dani v jiném členském státě, doplní daňový doklad a přizná daň ve svém daňovém přiznání.

### *Příklad 21:*

Objednatel přepravy je osoba se sídlem v jiném členském státě, nepovinná k dani. Místo plnění je tuzemsko (§ 10f, odst. 2). Dopravce ale nemůže uplatnit „reverse charge“, (to je možné uplatnit pouze při přepravě uskutečněné osobám povinným k dani), musí uplatnit 20% daň na výstupu a vystaví daňový doklad podle § 28 ZDPH.

V příkladech č. 20 a 21 vidíme, že pokud je služba uskutečněna osobě, která poskytla pro tuto službu DIČ, tak dopravce použije systém „reverse charge“, ale pokud je uskutečněna osobě nepovinné k dani, tak dopravce musí uplatnit daň na výstupu.

*Příklad 22:*

Tuzemský dopravce, osoba povinná k dani, dosud neplátce daně, přepravuje zboží z Ostravy do Bratislavy. Objednatelem přepravy je osoba registrovaná k dani na Slovensku. Místem plnění je dle § 9 odst. 1 ZDPH sídlo osoby povinné k dani, pro kterou se přeprava uskutečňuje, tedy Slovensko. Dopravce se musí dle § 94 odst. 11 ZDPH registrovat v tuzemsku k dani a uplatní systém „reverse charge“. Daň tak přizná objednatel přepravy na Slovensku.

*Příklad 23:*

Přeprava z ČR do Rakouska. Zde ale vstupuje další členský stát – Francie jako objednatel, který je ve Francii registrován k dani.

Místem plnění je podle § 9 odst. 1 ZDPH sídlo francouzského objednatele a dopravce uplatní „reverse charge“. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH.

Dopravce přenáší daňovou povinnost na osobu registrovanou k dani ve Francii.

Francouzský objednatel doplní daňový doklad a přizná daň ve svém daňovém přiznání.

## **4. 7. Přeprava zboží z EU do ČR**

*Příklad 24:*

Objednatelem přepravy je česká firma, plátce daně, která poskytla pro tuto službu své DIČ. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo objednatele, tedy tuzemsko. Tuzemský dopravce použije systém „reverse charge“, uplatní daň 20% na výstupu. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 28 ZDPH. Objednatel má nárok na uplatnění odpočtu daně.

*Příklad 25:*

Objednatelem přepravy je tuzemská firma, která neplátce daně. Místo plnění je tedy podle § 10f odst. 2 místo zahájení přepravy. Dopravce nemůže použít systém „reverse

charge“, uplatní tedy u přepravního výkonu na výstupu daň členského státu, ve kterém byla přeprava zahájena. Musí se zaregistrovat v členském státě zahájení přepravy a podat tam daňové přiznání. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH.

*Příklad 26:*

Přeprava z členského státu EU Rakouska do ČR. Zde ale vstupuje další členský stát – Francie jako objednatel, který je ve Francii registrována k dani.

Místem plnění je podle § 9 odst. 1 ZDPH sídlo francouzského objednatele a dopravce uplatní „reverse charge“. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH.

Dopravce přenáší daňovou povinnost na osobu registrovanou k dani ve Francii.

Francouzský objednatel doplní daňový doklad a přizná daň ve svém daňovém přiznání.

V roce 2009 je místo zahájení dopravy Rakousko, ale jelikož je přeprava uskutečněna pro osobu registrovanou k dani ve Francii, která poskytla pro tuto službu DIČ, dopravce uplatní „reverse charge“, přenesou daňovou povinnost na osobu registrovanou k dani ve Francii podle § 10 odst. 2 ZDPH. Dopravce přepravní nezatíží českou daň na výstupu, jelikož se jedná o uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH. Francouzský objednatel doplní daňový doklad a přizná daň ve svém daňovém přiznání.

*Příklad 27:*

Přeprava z členského státu Rakousko do ČR. Objednatelem je francouzský občan, který je osobou nepovinnou k dani. Místem plnění je podle § 10f odst. 2 ZDPH místo zahájení přepravy, tedy Rakousko. Dopravce nemůže použít systém „reverse charge“, uplatní tedy u přepravního výkonu na výstupu rakouskou daň. V tomto státě se musí zaregistrovat a podáním daňového přiznání odvést daň. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH.

## **4. 8. Přeprava zboží v EU**

*Příklad 28 :*

Česká osoba – přepravce, plátce daně přepravuje zboží z Maďarska na Slovensko pro slovenského plátce daně. Vystavená faktura je v cizí měně (EUR) a na Kč přepočítána

denním kursem ČNB (viz Příloha č. XIII). Vznik povinnosti vykázat hodnotu služby – uskutečnění plnění v daňovém přiznání je datum ukončení přepravy zboží.

Fakturovaná částka je hodnota zboží uvedena v daňovém přiznání k DPH v řádku 25.

Jedná se o poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko dle § 24a ZDPH.

#### *Příklad 29:*

Přeprava je zahájena v Německu, kde je také ukončena a není uskutečňována přes žádný jiný členský stát. Objednatelem přepravy je německá firma, která je registrována k dani v Německu. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo objednatele přepravy v Německu. Daň přizná ve svém daňovém přiznání osoba registrovaná k dani, tedy objednavatel přepravy. Dopravce použije „reverse charge“ a vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH.

V roce 2009 tuzemský dopravce nezatíží českou daň na výstupu, jelikož se jedná o uskutečněné plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Německou daň přizná osoba registrovaná k dani, tedy objednatel přepravy. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH.

#### *Příklad 30:*

Přeprava je zahájena v Německu, kde je také ukončena a není uskutečňována přes žádný jiný členský stát. Objednatelem přepravy je německá osoba nepovinná k dani. Místem plnění je podle § 10f odst. 2 místo zahájení přepravy, tedy Německo. Dopravce uplatní u přepravního výkonu na výstupu daň členského státu, ve kterém byla přeprava zahájena, tedy daň německou. V Německu mu vzniká povinnost zaregistrovat se k dani a podat daňové přiznání. Dopravce vystaví daňový doklad podle § 33 ZDPH.



## 5. Závěr

Téma uplatňování DPH při pořízení a přepravě zboží, při uskutečňování přepravy a dodání zboží v EU jsem si vybrala z důvodu, abych čtenáři přiblížila hlavní změny, které nastaly při uplatňování DPH po novele ZDPH k 1. 1. 2010.

Velká změna nastala pro stanovení místa plnění u poskytnutí služby, kde musíme rozlišovat, zda se jedná o osobu povinnou k dani, pak je místem plnění její sídlo nebo místo podnikání a u osoby nepovinné k dani je to sídlo nebo místo podnikání osoby poskytující službu.

Část své diplomové práce jsem věnovala problematice dopravních prostředků – pořízení nového nebo ojetého dopravního prostředku, opravy dopravních prostředků a pronájem dopravních prostředků.

Při pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu má vždy plátce, ale i neplátce nebo osoba, která není povinná k dani povinnost přiznat daň v tuzemsku a nezáleží, zda dopravní prostředek pořizuje od osoby registrované k dani či nikoliv. Pokud by ale plátce z jiného členského státu pořizoval jakoukoliv jinou movitou věc (např. stroj) od osoby neregistrované k dani, tak by mu tahle povinnost nevznikla, jelikož za pořízení zboží podle § 16 odst. 1 ZDPH se považuje pořízení za úplatu od osoby registrované k dani v jiném členském státě.

Od 1. ledna 2010 také dochází k uplatnění systému „reverse charge“ ve větší míře u poskytovaných plnění než v roce 2009.

Systém „reverse charge“ je uplatněn nejen u osob registrovaným k dani v jiných členských státech, ale také u osob pouze povinným k dani se sídlem v jiných členských zemích.

Cílem mé diplomové práce bylo poukázat na zásadní změny a výjimky zabývajícím se pořízením a přepravou zboží v EU, poskytnout informace pro správné naplňování právních předpisů při uplatňování DPH, vyplňování souhrnného hlášení a Intrastatu.

Dále se také věnuji souhrnnému hlášení, u kterého nastala od roku 2010 změna – hlášení podává plátce za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce a poplatníci jsou povinni podávat souhrnná hlášení elektronicky (do roku 2009 se souhrnné hlášení podávalo čtvrtletně a písemně).

## Seznam použité literatury

### a) knihy

- 1) GALOČÍK, Svatopluk; LOUŠA, František, *DPH a účtování, přeprava, dovoz, vývoz a služby*. 3. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. 168 s. ISBN 978-80-247-3074-5.
- 2) GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto, *DPH 2009, výklad s příklady*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2804-9.
- 3) GALOČÍK, Svatopluk; Jelínek, Josef, *Intrastat a DPH v příkladech*. 2. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. 112 s. ISBN 978-80-247-3073-8.
- 4) FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2007. 142s. ISBN 978-80-251-1541-1.
- 5) GALOČÍK, Svatopluk; LOUŠA, František, *DPH a účtování, přeprava, dovoz, vývoz a služby*. 4. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2010. 160 s. ISBN 978-80-247-3375-3.
- 6) GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto, *DPH 2010, výklad s příklady*. 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2010. 288 s. ISBN 978-80-247-3204-6.
- 7) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. Aktualizované a přepracované vyd. Praha: LINDE, a. s., 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

## **b) legislativa**

MARKOVÁ, H., *Daňové zákony 2009*. 17. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2803-2.

Vyhláška 393., kterou se mění vyhláška č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství, ve znění vyhlášky č. 563/2006 Sb.

## **c) časopisy a noviny**

SKÁLOVÁ, J., JANÍČKOVÁ, J., SOŠKA, J. *Reforma a podnikání*. Ekonom – příloha, 2007, č. 41, s. 5.

## **d) elektronické publikace**

[www.ucetnikavarna.cz/up/cs/](http://www.ucetnikavarna.cz/up/cs/)

[www.podnikatel.cz/clanky/poskytujete-sluzby-v-eu-stavate-se-platcem-dph/](http://www.podnikatel.cz/clanky/poskytujete-sluzby-v-eu-stavate-se-platcem-dph/)

[www.finance.cz/zpravy/finance/249464-v-cesku-je-dph-vyssi-i-v-ostatnich-zemich-eu-/](http://www.finance.cz/zpravy/finance/249464-v-cesku-je-dph-vyssi-i-v-ostatnich-zemich-eu-/)

[business.center.cz/business/pojmy/p1077-konsignacni-sklad.aspx](http://business.center.cz/business/pojmy/p1077-konsignacni-sklad.aspx)

[www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dph/1001635/43979/#porizeni](http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dph/1001635/43979/#porizeni)

## **Seznam zkratek**

DPH - daň z přidané hodnoty

ES - Evropské společenství

EU - Evropská unie

FO - fyzická osoba

např. - například

PO - právnická osoba

tzn. - to znamená

ZDPH - zákon o dani z přidané hodnoty

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že:

- byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů. V rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce.
- Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Havířově 28. 4. 2010

.....

Bc.Hana Tichá

Národní třída 853/7, 736 01 Havířov Město